Familienrecht und Steuerrecht

INAUGURAL-DISSERTATION
ZUR
ERLANGUNG DER DOKTORWÜRDE
DER HOHEN JURISTISCHEN FAKULTÄT
DER PHILIPPS-UNIVERSITÄT IN MARBURG
AN DER LAHN

vorgelegt von
FRITZ KRAUSE
Referendar aus Jastrow (Westpreussen)

ELBING 1928

Druck von F. W. Kalbfleisch, Gelnhausen

Als Dissertation von der Juristischen Fakultät angenommen
am 21. Mai 1928.

Berichterstatter: Professor Dr. Merk.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Plan:

Familienrecht und Steuerrecht.

§ 1 Einleitung: Gegenstand und Gliederung der Arbeit . . . . . Seite 14

Allgemeiner Teil.

Die Rechtszusammenhänge im allgemeinen.

§ 2 Dogmatische Zusammenhänge . . . 17

A. Im Personenrecht der Ehegatten und Verwandten.

B. Im Vermögensrecht der Ehegatten und Verwandten.

§ 3 Praktische Zusammenhänge 32

I. Vorbemerkung.

II. Die Rechtstatsachenwirkung der Familienrechtsverhältnisse.

III. Die Frage der Ledigensteuer.

§ 4 Wirtschaftliche Einflüsse 39

A. Allgemeines.

B. Steuerersparung.

C. Steuerumgehung.

Besonderer Teil.

I. Abschnitt: Verlöbnis und Ehe.

1. Titel: Die personenrechtlichen Beziehungen der Verlobten und Ehegatten im Steuerrecht.

§ 5 I. Verlöbnis 44

II. Ehe.

§ 6 A. Eingehung und Wirkungen der Ehe . 46

§ 7 B. Lösung der Ehe durch Tod, Nichtigkeitserklärung, Scheidung oder Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft 51

2. Titel: Die vermögensrechtlichen Beziehungen der Ehegatten (eheliches Güterrecht).

§ 8 I. Allgemeines 57
§ 9 II. Gesetzliches Güterrecht (Verwaltungsgemeinschaft) 57
III. Vertragsmäßiges Güterrecht.
§ 10 A. Allgemeines 63
§ 11 B. Gütertrennung 67
C. Gütergemeinschaft.
§ 12 1) Allgemeine Grundsätze 68
2) Einzelne Formen.
§ 13 a) Allgemeine Gütergemeinschaft . . 71
§ 14 b) Fahrnisgemeinschaft 73
§ 15 c) Errungenschaftsgemeinschaft . . . 75
§ 16 d) Fortgesetzte Gütergemeinschaft . . 77
§ 17 IV. Erbrechtliche Verfügungen zu Gunsten eines Ehegatten 81
§ 18 V. (Anhang): Die gemeinsame Behandlung der Ehegatten im Steuerrecht, insbesondere im Steuerverfahren (Gesamtbesteuerung) 85

II. Abschnitt: Verwandtschaft und Schwägerschaft.

1. Titel: Die Rechtsbeziehungen der Verwandten und Verschwägerten im allgemeinen.

I. Verwandtschaft.
§ 19 A. Engere Familie (Eltern und Kinder) 93
§ 20 B. Weitere Familie 100
§ 21 II. Schwägerschaft 101

2. Titel: Gewaltrecht und Unterhaltspflicht.

I. Gewaltrecht.

§ 22 A. Gewaltrecht im allgemeinen 103
§ 23 B. Nutznießungsrecht am Kindesvermögen im Besonderen 103
II. Unterhaltspflicht.
A. Zwischen Eltern und Kindern.
§ 24 I. Unterhalt im allgemeinen 104
§ 25 II. Ausstattung, Aussteuer 110
§ 26 B. Zwischen den entfernteren Verwandten 113
3. Titel: Das Familienvermögen in besonderen Fällen:
A. Die Familiengesellschaften.
§ 27 1) Im Bürgerlichen Recht 113
2) Im Steuerrecht.
§ 28 I. Allgemeines 114
§ 29 II. Die Familiengesellschaft als Gesamthand 117
§ 30 III. Die Familiengesellschaft als jur. Person 118
B. Das gebundene Familienvermögen, insbesondere das Fideikommiß.
§ 31 I. Im Bürgerlichen Recht 119
§ 32 II. Im Steuerrecht 120
§ 33 C. Die Familienstiftungen 121
4. Titel: (Anhang):
§ 34 Die gemeinsame Behandlung der Haushaltsangehörigen im Steuerrecht (Haushaltsbesteuerung) 123
§ 35 Dritter Abschnitt: Vormundschaft . . 128
Sachregister . . . . . .

Verzeichnis der Abkürzungen:

AllgStR. = Allgemeine Steuerrundschau.
AO. = Reichsabgabenordnung.
AStR. = Allgemeine Steuerrundschau.
AufwG. = Aufwertungsgesetz vom 16. 7. 25.
BR. = Bürgerliches Recht.
DStBl. = Deutsches Steuerblatt.
DStZ. = Deutsche Steuerzeitung.
EinkStG. = Einkommensteuergesetz.
ErbStG. = Erbschaftsteuergesetz.
FinAusglG. = Finanzausgleichsgesetz.
f.Ggm. = fortgesetzte Gütergemeinschaft.
Ggm. = Gütergemeinschaft.
GrEStG. = Grunderwerbsteuergesetz.
KapVStG. = Kapitalverkehrssteuergesetz.
KörpStG. = Körperschaftsteuergesetz.
NStR. = Neue Steuerrundschau.
RBewG. = Reichsbewertungsgesetz.
RFH. = Reichsfinanzhof.
RGR.Komm. = Kommentar der Reichsgerichtsräte zum BGB.
RStBl. = Reichssteuerblatt.
StR. = Steuerrecht.
StuW. = Steuer und Wirtschaft.
UmsStG. = Umsatzsteuergesetz.
VermStG. od. VermögStG. = Vermögenssteuergesetz.
ZtgStFr. = Zeitgemäße Steuerfragen.

Schrifttum:

Achilles-Greiff: Komm. z. BGB., 10. Aufl. 1922. —
Appel, in „Zeitgemäße StFragen", 1920, S. 113. —
Anschütz: „Die Verfassung des Deutschen Reichs." 1. Aufl. 1921.
Arlt: „Vermögensübertragung der Eltern an Kinder" in DStBl. 1919, S. 9. —
— „ —: Komm. z. RBewGs. im Hdb. d. StR. 1926. —
Ball: „Einführung in das StR." 1925, 3. Aufl. —
Bauer: in Allg. StRundschau 1922 S. 785. —
Becker: Komm. z. RAO., 4. Aufl. 1925. —
Bender: „Die fortges. GGm." in StArch. 1923, S. 83. —
Beuck: „Die Vermögensteuer der Ehegatten" in AStR. 1922, S. 740 ff. —
— „ —: „Erbanfallsteuer und Zusammenrechnung des Gattenvermögens" in DStZ. 1922, S. 556. —
— „ —: „Die Vermögenssteuererklärung 1925".
Böthke-Arlt: „Handbuch des StR., Cöln 1926. —
Breit: „Berliner Testament und ErbStG." in NStR. 1920, S. 77. —
Brunner-Heymann: „Deutsche Rechtsgeschichte", 7. Aufl. 1919. —
Bühler, O., Lehrbuch des Steuerrechts Bd. I (1927).
Conrad-Hesse: „Politische Oekonomie". I. Teil, 1921.
Conrad-Köppe: „Grundriß der pol. Oekonomie", III. Teil, Finanzwissenschaft. 8. Aufl. 1921. —
Delbrück: „Kinder als Kommanditisten am väterlichen Geschäft" in AStR. 1922, S. 770. —
Eheberg, Th. v.: „Grundriß der Finanzwissch. 1925."
Ehm: „Kom. z. ErbStG." im Handbuch Böthke, 1926. —
Eltzbacher: „Das deutsche Handelsrecht" 1924. —

Endemann: „Erbrecht des BGB." 1923. —
Enneccerus: „Allg. Teil des BGB." 1923. —
— „ —: „Recht der Schuldverhältnisse", 1922. —
Feilchenfeld: „StHandbuch", Leitfaden. 1926. —
Finger, in Dt. St. Ztg. 27, Nr. 415: „D. entferntest Berechtigte im Sinne des § 9, 2. —
Fischer, in AStR. 1924, S. 154. —
Friedrichs: „Grundzüge des StR." 1925. —
— „ —: „Die Haftung der Ehegatten für öffentliche Abgaben" im Arch. f. d. Praxis d. StR. Bd. I, Heft 1, 1922.
Friesecke: „Nießbrauch am Gesamtgut der fortges. GGm. und Vermögensbesteuerung" im StArch. 1923, S. 220. —
Gierke: „Die Genossenschaftstheorie und die Deutsche Rechtsprechung". 1887. —
— „ —: „Deutsches Privatrecht" I, 1895. —
Goldmann-Lilienthal: „Das Bürgerliche Gesetzbuch I", 2. Aufl. 1903. —
Hackenberger: in Zeitschr. d. Deutschen Notarvereine, 1923, S. 75. —
Hartung: „Ehefrau und Steuerveranlagung" in D. St. Z. 1923. S. 153. —
Hatschek: „Lehrbuch des Deutschen und Preuß. Verwaltungsrechts". 3/4. Aufl. 1924. —
Hensel: „Zur Abhandlung von Ball; StR. u. Privatrecht" in StuW. 1925. S. 1963 ff. —
— „ —: „Steuerrecht" 1924. —
Hörle: „Die Stellung der Ehefrau im Betrieb eines Erwerbsgeschäfts". 1907. —
Horstmann: „Wann haftet die Frau für StSchulden des Mannes" in DStBl. 1926, S. 519. —
Hutmacher: „Komm. z. GrEStG." und „KapVStG." im Handb. von Böthke, 1926. —
Italienische „Ledigensteuer". Atti parlamentari, Camera del Deputati 1927. — Nr. 1231 A. —

Jacobsen: „ErbStG.-Entwurf von 1925" in DJZ. 1925, S. 393. —
Kahm: „StUmgehung und StErsparung", 1919. —
Kant: „Gesammelte Schriften". Bd. V, Abt. I; herausgg. 1908.
Karger: „Steuerlich zweckmäßige Testamente und Schenkungen" 1926. —
— „ —: „Die steuerrechtl. Stellung der Stiefkinder" in ZentrlBl. f. Jugendrecht u. Jugendwohlfahrt 1926. S. 291. —
— „ —: „Zur ErbschStPflicht der Ehegatten" in Zeitgemäß. StFr. 1922, S. 16. —
— „ —: „Wechselbeziehungen zwisch. StR. und sonstigem Recht" in DStZ. 1920. S. 150. —
Kennerknecht: „Komm. z. KörpStG.", im Handb. v. Böthke, 1926. —
Kipp: „Komm. z. ErbStG." 1927. —
— „ —: „Das Erbrecht des BGB." 1921. —
Kipp-Wolff: „Familienrecht des BGB." 1923. —
Kleiner: „Die Haftung der Ehegatten für StSchulden, insbesondere EinkSt." im StArch. 1923, S. 172.
Kloss: „Spruchsammlung zur RAO." in DJZ. 1926. —
— „ —: „Die RAO. systemat. Darstellung", in Sachs kl. StBücherei, Bd. I, 1923. —
Kluge: „Ethymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache". 1924. —
Koch: „Aussteuerrenten" in DStZ. 1922, S. 1078. —
Köhne: „Nießbrauch und Vorerbschaft im Reichssteuerrecht" 1925.
Kohler: „Lehrbuch des BR.", Bd. II, Teil 1, 1915. —
Koppe: „Jahrbuch des StR." 1922, V. 26. —
Kress: „Aenderung und Aufhebung der ehelichen GGm. im StR." in Leipz. Zeitschr. f. Deutsch. Recht 1925. S. 449 ff. —
— „ —: „BGB. u. StR." in „Das Recht" 1924, S. 343 ff. —

Krüger: „Aussteuerrenten" in DStZ. 1922, S. 1078. —
Laband: „Das Staatsrecht des Deutschen Reichs" 1914, 4. Bd. —
Leonhard: „Lehrbuch in kurzen Sätzen" 1923. —
Lion: „Motive zum neuen ErbStG." in DStZ. 1924, S. 490.
Lithauer-Mosse: „Handelsgesetzbuch" 1920. —
Markus: „EinkommenStG., Vergünstigung von Ehegatten und Kindern" in DStZ. 1926, S. 19. —
— „ —: „Zweckmäßige Form der Testamente von Ehegatten" in DStZ. 1923, S. 233. —
Mayer, O.: „Deutsches Verwaltungsrecht I", 1924. —
Merk, W.: „StSchuldrecht", 1926. —
Möhle: in Ztschr. f. d. freiw. Gerichtsbarkeit in Württemberg, 1921, S. 201. —
Mrozek: „Komm. z. RAO." im Handb. d. StR. von Böthke, 1926.
Nußbaum: „Nießbrauchsrecht des BGB." 1919. —
Pagenkopf: „Die fortges. GGm. im Kriegszuwachs- und ErbStG." in DJZ. 1919, S. 1016 ff. —
— „ —: „Besteuerung des Ehegattenerbes" in DStZ. 1920, S. 125. —
Philippovich: „Grundriß d. polit. Oekonomie", Bd. I, 1922. —
Plank: „Komm. z. BGB." 1898. —
Räke: in DVerkehrsSteuerrundschau 1926, S. 166. —
RFH., Entscheidungen. —
Reichsgerichtsräte-Kommentar zum BGB. 1923. —
Rodewald: „Beteiligung am Betriebe des Mannes" in DStZ. 1922, S. 608. —
Rohde: „Das GrunderwStG.-Komm." 1926, 3. Aufl. —
Rombach: in Zeitmäß. StFr. 1920, S. 112. —
Sachse: „Die steuerfreien Ausstattungen nach dem ErbStG. von 1919", in Zeitgemäß. StFr. 1921, S. 193. —
Schultzenstein: im Arch. f. BR., Bd. 29, S. 205 und Bd. 38, S. 266 ff. —

Schwarz: „Deutsche Rechtsgeschichte u. Deutsches Privatrecht" 1907. —

— „ —: „Das BR. Sachenrecht" 1909. —

Seith: „Fortges. westfälische GGm." in DStBl. 1925, S. 732. —

Siméon, David: „Recht und Rechtsgang" 10. u. 11. Aufl., Berlin 1921. —

Staub: „Komm. z. HGB." 1921, 11. Aufl. —

Stein: „Komm. ZPO., 11. Aufl., 1913. —

Staub-Hachenburg: „Komm. z. GmbH.-Gesetz" 1913.

Stier-Somlo: „Sammlung der Verwaltungsgesetze für Preußen, 1912. —

Stier-Somlo u. Elster: „Handwörterbuch der Rechtss wissenschaft", Bd. I; 3/4. Lief., S. 468 ff. —

Strutz: „Handbuch des Reichssteuerrechts" 1927, 3. Aufl.

Talmon-Gros, in Ztschr. f. d. freiw. Gerichtsbarkeit in Württemberg, 1921, S. 259 ff. —
Diss. Krause, Spalte 4.

— „ —: „Einfluß der FamVh. n. d. Ges. v. 1919, in St.-Arch. 1920, SS. 176, 199. —

Thieme: in „Die Unternehmung" 1926, S. 32. —

Unzner, v.: im Handwörterbuch d. Rechtswiss., S. 468 ff., Bd. 1, 3/4 Lief.

— „ —: „Adoption und Adoptivkinder" im HdwBuch der Rechtswiss., S. 64. —

Vehlow, v.: „Komm. z. UmsStG." im Handb. d. StR. von Böthke, 1926.

Waldecker: „Deutsches StR.", 1924.—

Warneyer: „Komm. z. BGB.", Bd. II, 1927. —

Wassertrüdinger: „Schenkungen von Eltern an Kinder" in DStR. I. 1920, S. 387 ff. —

Wolff, M.: „Sachenrecht" 1921. —

Wünschmann: „Zu den Aenderungen des EinkStG." in JW. 1921, S. 1042 f. —
— „ —: „Privatrecht und StR." in AStR. 1925, S. 214 ff.
Zimmermann: „Komm. z. VermögStG." im Handbuch d. StR. 1926. —

— — — — — — — —

Steuergesetze:

A. Reichsgesetze.

Abgabenordnung vom 18/12. 19 (RGBl.), S. 2101. —
Einkommensteuergesetz vom 10/8. 25 (RGBl. I, S. 189). —
Körperschaftsteuergesetz vom 10/8. 25 (RGBl. I, S. 208). —
Reichsbewertungsgesetz vom 10/8. 25 (RGBl. I, S. 213). —
Vermögenssteuergesetz vom 10/8. 25 (RGBl. I, S. 233). —
Rentenbankgrundschuld, VO. vom 15/10. 23 (RGBl. I, S. 963).
Industriebelastungsgesetz vom 30/8. 24 (RGBl. II, S. 257). —
Erbschaftsteuergesetz vom 10/8. 25 (RGBl. I, S. 233). —
Fassung der Bekm. vom 22/8. 25 (RGBl. I, S. 320). —
Grunderwerbsteuergesetz vom 12/9. 19 (RGBl., S. 1679). —
Kapitalverkehrssteuergesetz vom 8/4. 22 (RGBl., S. 354). —
Schuldverschreibungssteuer, 3. StNVO. vom 14/2. 24 (RGBl. I, S. 74). —
Versicherungssteuergesetz vom 8/4. 1922 (RGBl. I, S. 400). —
Umsatzsteuergesetz vom 24/12. 19 ; letzte Aenderung durch Gesetz vom 31/3. 26 (RGBl. I, S. 185) ; Neufassung Bekm. RGBl. I, S. 218. —
Finanzausgleichsgesetz vom 27/4. 26 (RGBl. I, S. 203). —

B. Landesgesetze.

Preuß. Stemp.-Ges. (Fassung durch Bekm. vom 27/10. 24). —

Familienrecht und Steuerrecht:

§ 1.

Gegenstand und Gliederung der Arbeit:

I. Aufgabe der vorliegenden Arbeit ist es, die Beziehungen des Familienrechts zum Steuerrecht zu untersuchen, dabei die allgemeinen Rechtszusammenhänge klarzustellen und darzutun, welche Berücksichtigung die einzelnen Familienrechtsverhältnisse im Steuerrecht finden.

II. Einleitend ist zunächst auf die große Verschiedenheit beider Rechtsgebiete hinzuweisen: Das Familienrecht regelt die Beziehungen der zu einer Familie zusammengeschlossenen Privatpersonen, das Steuerrecht gibt die Voraussetzungen, unter denen der Staat oder eine andere öffentlichrechtliche Körperschaft einmalige oder laufende Abgaben von den Untertanen erheben kann. Für das Familienrecht sind die personenrechtlichen Bestimmungen charakteristisch, wenngleich dem Vermögensrecht der Familienglieder keine geringe Rolle zukommt. Im Steuerrecht werden rein wirtschaftliche Vorgänge, freilich in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung, ins Auge gefaßt. Daraus ergeben sich große Schwierigkeiten für die Lösung. Um ihr näher zu kommen, haben wir auszugehen von dem Gegensatze des bürgerlichen Rechts und des öffentlichen Rechts überhaupt.

1) Beide Rechtsgebiete sind bei uns erst im vorigen Jahrhundert schärfer voneinander getrennt worden. Ihr Unterschied besteht im wesentlichen darin: Das BR. regelt die Beziehungen der Einzelpersonen (Individuen) zu einander, die

sich hier als gleichberechtigt mit ihren Einzelbereichen gegenüberstehen. Das öffentliche Recht dagegen regelt die Beziehungen, die sich aus dem Verhältnis eines öffentlichen Gemeinwesens im Verhältnis zu einem andern oder zu einer Einzelperson ergeben.

2) Das Steuerrecht ist in der Hauptsache Verwaltungsrecht. Dieses ist seinem ganzen Umfange nach öffentliches Recht und zwar „das dem Verhältnis zwischen dem verwaltenden Staat und seinen ihm dabei begegnenden Untertanen eigentümliche Recht" (Mayer, § 2, I). Muß beim BR. die Privatperson zur Durchsetzung ihrer Ansprüche den Rechtsschutz des Staates anrufen und kann sie erst auf Grund richterlichen Ausspruchs Befriedigung suchen, so ist hier das Gemeinwesen als Steuergläubiger mit Finanzzwang ausgestattet.

3) Das FamR. regelt die Beziehungen der Privatpersonen, die durch Blutsverwandschaft oder Ehe oder Vormundschaftsverhältnis verbunden sind. Es sieht ab von den allgemeinen schuldrechtlichen und sachenrechtlichen Verhältnissen der Familienglieder und regelt die vermögensrechtlichen Fragen nur soweit, als es das Familienband unbedingt erfordert. Das StR. dagegen erfaßt vermögensrechtliche Beziehungen in vollkommenstem Maße: es unterwirft wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in ihrer vermögensrechtlichen Gestalt einer Steuer (Vgl.: § 5, AO.). Danach würde es so aussehen, als biete sich gar kein Stoff für eine Abhandlung über die Beziehungen zwischen beiden Rechtsgebieten. Aber die Familie als Grundlage des Staatslebens muß auch vom StR. beachtet werden, und überdies enthalten das Eherecht und das Eltern- und Kinderrecht doch soviel eigenartige, das Vermögen ergreifende Regeln, daß sich das StR. bei der Schaffung möglichst zahlreicher und ergiebiger Steuerquellen auch mit diesem Bestandteil des Fam.-R. befassen muß. Damit sind die Richtlinien unserer Arbeit vorgezeichnet: Die Familie mit ihrer personen- und ver-

mögensrechtlichen Seite allgemein und in Sonderfällen im Hinblick auf das StR. zu behandeln und zu untersuchen, ob das StR. jene Rechtserscheinungen unverändert übernimmt, ob es sie verändert oder ob es schließlich eigene Wege geht.

III. Unter FamR. ist im folgenden das Reichsrecht des BGB. verstanden. Landesrecht ist nur in soweit in den Rahmen der Arbeit hineinbezogen, als es unumgänglich erschien. Mit dem FamR. steht das Erbrecht des BGB. in engem Zusammenhang. In ihm spielt die gesetzliche Erbfolge mit der Parentelenordnung eine hervorragende Rolle, und vielfach erscheinen die Verfügungen der Ehegatten und Verwandten als „vorweggenommene Erbfolge". So konnte das Erbschaftssteuergesetz unbedenklich mit zum Gegenstand der Arbeit gemacht werden.

Das StR. der Länder und Gemeinden bot nur geringen Anlaß zur Erörterung ; den Vorrang beanspruchte hierbei das preußische StempelStG.

IV. Die vorliegende Arbeit untersucht zunächst in einem allgemeinen Teil die familienrechtlichen Rechtsbegriffe auf ihre Bedeutung im Steuerrecht hin. Sie behandelt sodann die Frage, ob und wieweit familienrechtliche Tatbestände Besteuerungsgrundlagen sind. Schließlich wird geprüft, wie sich das Streben nach Steuerersparung und Steuerumgehung im Bereich und mit den Mitteln des Familienrechts auswirken. Ein zweiter (besonderer) Teil erörtert im Anschluß an die Dreiteilung des Familienrechts im Einzelnen die Beziehungen des Eherechts, des Kindschafts- und Verwandtschaftsrechts und des Vormundschaftsrechts zum Steuerrecht.

Allgemeiner Teil:

Rechtszusammenhänge im allgemeinen

Dogmatische Zusammenhänge.

§ 2.

A. Im Personenrecht der Ehegatten und der Verwandten.

1. Allgemeines zur Dogmatik der Familie nach BR und StR.

Unsere erste Aufgabe ist es, klarzustellen, wie das StR. mit den Begriffen des FamR. verfährt. An zahlreichen Stellen sprechen die Steuergesetze von der Ehe, gelegentlich auch vom Verlöbnis, noch häufiger von der Verwandtschaft, den Eltern, den Abkömmlingen, usw. — Die Schwägerschaft erwähnen sie selten, dagegen sprechen sie häufiger in besonders gearteten Fällen von der Stiefverwandtschaft, den Stiefeltern und Stiefkindern.

Wie sind alle diese Begriffe steuerrechtlich zu werten? Sind sie lediglich nach BR. aufzufassen oder kommt ihnen im Steuerrecht eine eigentümliche Bedeutung zu? Familienverhältnisse sind in erster Linie sittliche Verhältnisse, die ethische Pflichten erzeugen (Warneyer, S. 499), doch entstehen daraus auch personenrechtliche und vermögensrechtliche Pflichten, und nur diese regelt das FamR. des BGB.: so entwickeln sich aus dem Familienverhältnis Familienrechtsverhältnisse.

2. Verlobte und Ehegatten.

a) Die Rechtsnatur des Verlöbnisses im BR. ist bestritten. Ob man es mit Kohler (FamR., S. 39) als „neutralen

Akt" auffaßt, oder mit Wolff (FamR., S. 16) als einen eigenartigen familienrechtlichen Vertrag ansieht, ist für das StR. unerheblich. Im StR. genügt es, aus den Gesamtumständen den ernsthaften Willen auf Herbeiführung und Beibehaltung eines Verhältnisses festzustellen, das zur Ehe führen soll.

Die Ehe ist nach einhelliger Ansicht der bürgerlichen Rechtslehre „eine nach ihrer sittlichen Idee wie nach der Rechtsordnung auf Herstellung vollster Lebensgemeinschaft gerichtete Verbindung eines Mannes und einer Frau" (Enneccerus-Wolff, FamR., S. 6), oder „viri et mulieris conjunctio individuam consustudinem vitae continens" (Inst. I. 9, 1). Ihr Zweck, „die wechselseitige Unterstützung der Ehegatten oder die Kindererzeugung" (ALR., §§ 1, 2, II, 1), kommt hier nicht weiter in Betracht; ihre Form ist nur im Rahmen der Rechtstatsachenwirkungen im besonderen Teil der Arbeit zu behandeln.

Das Steuerrecht geht bei der Behandlung der Ehegatten davon aus, daß die Ehegatten eine Wirtschaftseinheit bilden („Mann und Weib sind ein Leib"; Lion in DStZ. 24, 490) und daß „eine Vermögensausscheidung, die das praktische Leben im allgemeinen nicht kennt, ein in der Regel unerwünschtes Eindringen in die Familienverhältnisse zur Folge haben und sich zumeist auch recht schwierig gestalten würde" (RFH. 17, 1). Diese Erwägung liegt dem Vermög.-StG. (§ 13) ebenso zu Grunde wie seinen Vorbildern (RNOG. § 16, I; BesStG. § 14 I; EinkStG. § 16, I) und es ist demgemäß das Vermögen und Einkommen der Ehegatten zusammengerechnet und beide sind zur Steuer herangezogen worden. Ueberall wird negativ zur Voraussetzung gemacht, daß die Ehegatten nicht dauernd voneinander getrennt leben. Der RFH. hat diese Vorschrift richtig dahin ausgelegt, daß für die Ehegatten Gemeinschaftlichkeit nicht nur in der Lebens- und Haushaltsführung wie im BR., sondern auch in der Wirtschaftsführung bestehen muß. Liegt auch nur eines dieser Merkmale vor, so kann von einer dauernden Trennung nicht

die Rede sein und es muß Gesamtbesteuerung eintreten. Was unter Haushalt und Wirtschaftsführung im Einzelfalle zu verstehen sei, ist Tatfrage. Soviel kann für das StR. festgestellt werden, daß die Wirkungen der Ehe gegenüber dem BR. nach der wirtschaftlichen Seite hin erweitert sind.

An den Ehebegriff selbst ändert das StR. nichts. Die Ehe ist nach BR. zustandegekommen, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind (§ 1317): Die persönliche Erklärung der Verlobten, daß sie die Ehe eingehen wollen, und deren Entgegennahme durch den Standesbeamten als Organ des Staates. Den gleichen öffentlich-rechtlichen Einschlag finden wir bei Lösung der Ehe: sie kann nur durch Richterspruch erfolgen. In welchem Alter die Verlobten stehen, ob sie die Ehe zu einem bestimmten Zweck eingehen (Vermögens-, Geldheirat usw. —), ist für das BR. und für das StR. unerheblich. So ist die zwischen einem „Mümmelgreis" und einem jungen Mädchen geschlossene, und die auf dem Totenbett eingegangene Ehe rechtsgültig; auch, wenn ihr in Wahrheit eine Schenkung zu Grunde liegt.

3) Die Verwandten. Nächst den Ehegatten spielen die Verwandten im StR. eine bedeutsame Rolle; unter ihnen vor allem die Abkömmlinge. Verwandtschaft wird durch Abstammung begründet. Ihr Grad bestimmt sich durch die Zahl der sie vermittelnden Geburten (§ 1589 BGB.). In gerader Linie sind Eltern und weiter Voreltern mit Kindern und deren Abkömmlingen verwandt. In der Seitenlinie sind Personen verwandt, die von derselben dritten Person abstammen (§ 1589).

Die Schwägerschaft gründet sich auf die Verwandtschaft, die deren Grad bestimmt (§ 1590).

a) Die Familie, die unserem Rechtsgebiet den Namen gibt, ist vom BGB. nicht fest bestimmt. In der Wissenschaft hat man sie als „die Gesamtheit der durch Ehe oder Verwandtschaft verbundenen Personen" bezeichnet (Enneccerus-Wolff, FamR. § 1, I). Dadurch ist der Personenkreis nicht

scharf abgegrenzt. Als engere Familie werden im Folgenden die in gerader Linie blutsverwandten Personen (regelmäßig Eltern und Kinder), als weitere Familie alle übrigen Verwandten bezeichnet.

Die Innenbeziehungen der engeren Familie sind vom BGB. scharf umgrenzt: Den Eltern steht das Gewaltrecht zu, sie haben das Recht und die Pflicht der Fürsorge für die Person und das Vermögen der Kinder. Dafür haben sie ein eigenartiges Nutzungsrecht am Kindesvermögen. Als wichtigste familienrechtliche Pflicht ist die gegenseitige Unterhaltsgewährung hervorzuheben, deren Ausfluß Aussteuerpflicht gegenüber der Tochter ist.

c) Die engere Familie wird vom Steuerrecht in mannigfacher Weise begünstigt: Nach § 52 II EinkStG. sind vom Einkommen allgemein für Frau und Kind je 8 v. H. des über 720 Mk. — hinausgehenden Einkommens freizulassen. Bei der Lohnsteuer besteht nach § 70 II des weiteren eine Freigrenze von 10 v. H. des Arbeitslohns und schließlich finden nach § 56 EinkStG. außergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt, Erziehung oder Berufsausbildung der Kinder in Steuerermäßigung oder Steuererlaß ihre Berücksichtigung. Im besonderen Maße begünstigt das ErbStG. das Familienband: In den fünf Steuerklassen des ErbschStG. § 9, werden alle Grade und Linien der Verwandtschaft ihrem inneren Werte nach gewürdigt. Ebenso das GrEStG.: § 8, I, 4 läßt den Eigentumsübergang von Eltern und Voreltern auf Abkömmlinge und umgekehrt steuerfrei, und § 8, I, 5 dehnt die Steuerfreiheit auch aus auf Fälle des Einbringens von Grundstücken in eine ausschließlich aus dem Veräußerer und dessen Abkömmlingen oder aus diesen allein bestehende Vereinigung. Die Beispiele ließen sich vermehren. Es soll, wie der RFH. mehrfach ausgesprochen hat, der Familiensinn gefördert werden. Hierüber im Einzelnen zu handeln, ist Aufgabe des be-

sonderen Teils. Hier genügt die Feststellung, daß das StR. den Begriff Familie mit seinen ethischen und rechtlichen Merkmalen voll anerkennt.

Die zu einem Haushalt zusammengeschlossenen Ehegatten und minderjährigen Kinder bilden in besonderem Maße eine Wirtschaftseinheit, die daher im StR. zum Vorteil des StFiskus auch besonders berücksichtigt werden muß. So spricht § 23 EinkStG. grundsätzlich die Zusammenrechnung der Einkommen der Haushaltsangehörigen im weitesten Sinne (einschließlich der Wahl- und Pflegekinder) aus und bringt damit die Steuerpflichtigen in eine höhere Steuerstaffel. Aber die enge rechtliche und wirtschaftliche Verknüpfung der Familienglieder legt andererseits auch die Gefahr der Steuerumgehung nahe. Darum bestimmt § 3 GrEStG., daß Ehegatten sowie Eltern und Kinder als eine Person gelten, wenn sie alle Anteile einer Personenvereinigung auf sich vereinigen. Hierin liegt k e i n e Begünstigung des Familienbandes, vielmehr ein „privilegium odiosum". Aber gerade diese Vorschrift erhärtet unsere Feststellung, daß der Familienbegriff vom StR. nach der wirtschaftlichen Seite hin erweitert wird.

Die familienrechtlichen Beziehungen sind zu scheiden in allgemeine Lebensführung, in die Haushaltsführung und die Wirtschaftsführung. Das BGB. faßt die Vorschriften über die Lebens- und die Haushaltsführung unter „Wirkungen der Ehe" im „allgemeinen" zusammen (§§ 1353, ff.).

Die Wirtschaft steht mit dem Einkommen, dem Vermögen, in engstem Zusammenhange und soll daher erst im folgenden Abschnitt „Vermögensrechtliche Beziehungen" näher ins Auge gefaßt werden.

Das BR. spricht an verschiedenen Stellen von Hauswesen, Haushalt, Hausstand (§§ 1356, 855, 1617), ohne alle diese Begriffe näher zu bestimmen. Erwägt man aber, daß sie den Zwecken der Ehe- und Familiengemeinschaft zu dienen bestimmt sind, so ergibt sich für sie alle im wesentlichen

der gleiche Inhalt: Ein Inbegriff von Wohnräumen und Ausstattungsstücken, die zur Lebensführung der Familienglieder notwendig sind. Der Ausdruck Haushaltung (haushalten) kennzeichnet nur die Führung, den Betrieb, und läßt den Sachinbegriff unberührt. Das StR. spricht nur vom Haushalt, der Haushaltung (EinkStG. §§ 12, II; 18; 23; 56; ErbStG. § 3). Nach § 4 AO. sind die Begriffe verkehrsüblich dahin zu bestimmen: Haushalt ist ein selbständiger Wirtschaftsbetrieb, zu dem alles gehört, was zur Einrichtung eines solchen notwendig ist, einschließlich Bücher. Bilder und Schmucksachen (vgl. Kipp, § 3 Anm. 197). Immer sind die räumlichen Beziehungen die täglichen Bedürfnisse, Verpflegung, Bekleidung, ausschlaggebend. Danach ergibt sich für die Begriffe Hauswesen, Haushalt, Haushaltung, im wesentlichen eine Uebereinstimmung zwischen BR. und StR.

4) Im Anschluß an die zur Familie vereinigten Verwandten, ist der Vormundschaft Erwähnung zu tun. In ihr finden sich noch Reste familienrechtlicher Beziehungen: Verwandte sollen in erster Linie zu Vormündern bestellt werden (§ 1776 I Nr. 3). Doch bestehen in solchen Fällen naturgemäß nur lose Innenbeziehungen, die eine besondere Behandlung im Rahmen dieses Teils der Arbeit nicht rechtfertigen.

B. Rechtszusammenhänge im Vermögensrecht der Ehegatten und Verwandten.

I. Im Familienrecht nehmen den breitesten Raum die Vermögensbeziehungen der Ehegatten und Verwandten ein, und gerade diese werden vornehmlich vom StR. erfaßt. Unsere Untersuchung muß daher ihr Hauptaugenmerk auf die Fragen richten, ob die vermögensrechtlichen Begriffe hier wie dort die gleichen sind, oder ob sie im StR. eine Veränderung erfahren.

§ 2.

Im Rahmen des ehelichen Güterrechts wird zunächst der Güterstand der ehemännlichen Verwaltung und Nutznießung (auch Verwaltungsgemeinschaft genannt) geregelt (§ 1363 ff.). Die Gütertrennung sieht das Gesetz für bestimmte Fälle vor: §§ 1364, 1426, 1418, 1419, 1420, 1470, 1545, 1587). Sie kann auch durch Ehevertrag vereinbart werden (§ 1436). Außer der Gütertrennung regelt das Gesetz als Vertragsgüterstände vor allem die allgemeine Gütergemeinschaft (§ 1437 ff.), die ihr inhaltlich am nächsten stehende Fahrnisgemeinschaft (§ 1549), schließlich die Errungenschaftsgemeinschaft (§ 1519 ff.). Fortgesetzte Gütergemeinschaft tritt ohne weiteres ein im Falle der allgemeinen Gütergemeinschaft (§ 1483 ff.) und kraft Vereinbarung im Falle der Fahrnisgemeinschaft (§ 1557). Die Ehegatten können vor und nach der Eheschließung denjenigen Güterstand wählen, der ihrem Lebensverhältnis am meisten entspricht, ihn aufheben, ihn ändern (§ 1432). Das StR. übernimmt alle Güterrechtsbegriffe unverändert. Das hat seinen Grund darin: Wie sich die Ehe als eine für die Lebensdauer gedachte Verbindung eines Mannes und einer Frau darstellt, so ist auch der für die Lebens- und Wirtschaftszwecke der Ehegatten bestimmte Güterstand als für die Dauer angelegt anzusehen; diese Tatsache muß das StR. grundsätzlich beachten. Aber die Wahl des Güterstands liegt ganz in der Hand der Ehegatten; seine Begründung, Aufhebung oder Aenderung bedarf nur der Urkundsform, sonst vollzieht sie sich ohne Mitwirkung des Staates. Darin liegt ein bedeutsamer Unterschied gegenüber der Ehe und es erhebt sich für die Dogmatik die Frage, ob das StR. den bestehenden Güterstand in jedem Falle anerkennt. Rechtsprechung und Schrifttum haben die Frage in besonderen Fällen verneint und festgestellt, daß der vor oder kurz nach der Eheschließung gewählte Güterstand vom StR. beachtet werden muß, daß aber spätere Aenderungen der Güterrechtsform unter Umständen eine Schenkung enthalten können.

(RG. 87, 304 ; RFH. 5, 72 ; 9, 9 ; Kipp § 3 Anm. 157). Diesen Entscheidungen liegt die richtige Erwägung zu Grunde, daß gerade bei einer so wichtigen Rechtsgestaltung, wie es die Güterrechtsregelung ist, einem Mißbrauch vorgebeugt werden muß (§ 5 AO.).

Weiterhin ist zu prüfen, ob die vermögensrechtlichen Beziehungen der Eltern und Kinder besonderer steuerrechtlicher Behandlung fähig sind. Das Gesetz verleiht den Eltern das Recht zur Fürsorge für das Vermögen, mit einem eigenartigen Nutzungsrecht, und schafft als dessen Korrelat die Unterhaltspflicht mit ihren Auswirkungen (Ausstattung und Aussteuer). Die im Gewaltverhältnis ruhenden Rechte und Pflichten müssen vom StR. beachtet werden, seine Begriffe werden daher übernommen. Doch geschieht das im Einzelfalle nicht ohne Veränderung : Die Haushalts-Ausstattung (§ 3 V ErbStG.) wird z. B. ganz anders umgrenzt. Aber die aufzuwerfenden Fragen sind so sehr auf Einzelumstände abgestellt, daß sich ihre Behandlung nur im Rahmen des besonderen Teils rechtfertigt (siehe § 25 d. Arb.). Das Familienvermögen kann schuldrechtlich verbunden sein (Fam.-Gesellschaft) ; es kann dinglich gebunden sein (Fam.-Fideikommiß); es kann schließlich einer juristischen Person (Fam.-Stiftung) angehören. Alle diese Begriffe sollen im besonderen Teil zusammenhängend geprüft werden.

Bei der Vormundschaft stehen sich der Gewalthaber und der Gewaltunterworfene steuerrechtlich wie andere natürliche Personen gegenüber.

II. Der Gesamthandsbegriff insbesondere.

Im Recht der ehelichen Gütergemeinschaften spielt der Rechtsbegriff der Gesamthand eine wichtige Rolle. Auch in der schuldrechtlichen Vermögensbindung der FamGesellschaften kommt ihm große Bedeutung zu.

1) Der Gesamthandsbegriff im BR.

Dem Gesamthandsgedanken liegt ein Doppeltes zu Grunde : die Beteiligten sind durch ihren rechtsgeschäft-

lichen Willen geeint und dementsprechend sind ihre Anteile an einem besonderen Vermögen oder Vermögensstück gebunden. Diese eigenartige Personenverbindung kennt das BR. in drei Fällen: in den ehelichen Gütergemeinschaften, ferner in der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft und ihren handelsrechtlichen Abarten; und schließlich in der Erbengemeinschaft.

Im einzelnen gilt Folgendes:

a) Die Gesamthand ist eine durch rechtsgeschäftlichen Willen geeinte Personenverbindung eigener Art. Im alten deutschen Recht kennzeichnete man die Willensbindung durch das Sinnbild der verschlungenen Hände. Aus den Lebensordnungen der verbundenen Personen hebt sich ein Stück gemeinsamer Lebensordnung heraus (Gierke, DPrR., S. 660). Von den Bereichen der bisher unverbundenen Personen (Individualsphären) tritt in rechtliche Erscheinung ein Gesamtbereich (Gesamtsphäre), zu dem begriffsnotwendig die Sonderbereiche der Gesamthänder (Sondersphären) gehören (Gierke, GenTh., S. 494). In dieser Verknüpfung zu einem Gesamtbereich liegt das Hauptmerkmal der Gesamthand. Wollen und Handeln lassen sich zusammenfassen in den Satz: „Einer für Alle, Alle für Einen". Darum ist für alle Rechtsgeschäfte der Gesamthand Willensübereinstimmung erforderlich. Die Gesamthand endigt regelmäßig beim Tode, Ausscheiden oder Konkurs eines Gesamthänders, doch sind je nach der Rechtsform Abweichungen vorgesehen. Der rechtsgeschäftliche Wille kann familienrechtlichen Charakter haben, er kann schuld- oder sachenrechtlich geeint, zeitlich und gegenständlich begrenzt sein. So ist das Gesamthandsverhältnis eine „geeinte Vielheit oder eine kollektive Einheit" (Gierke, GenTh., S. 343), ohne daß es sich zur juristischen Person erhebt.

b) Der Willensbindung entspricht die Bindung der Anteile am Gesamthandsvermögen, oder die „Beteiligung an der Gesamtherrschaft" (Enneccerus I, 2 § 399, II). Die Anteile

unterliegen nicht der Verfügung und Pfändung, sie sind überhaupt noch nicht rechnerisch bestimmbar. Nur für den Fall der Lösung der Gesamthand besteht ein Anwartschaftsrecht auf einen seinem derzeitigen Wertbetrag entsprechenden Geldbetrag (Gierke, GenTh., S. 501). Die Anteilsbindung gibt das Hauptunterschiedsmerkmal gegenüber der losen Rechtsgemeinschaft, bei der die Teilnehmer nur zu Bruchteilen berechtigt sind (§§ 741—758 BGB.). „Das nach Bruchteilen gemeinsame Recht steht Mehreren derartig zu, daß jeder die Befugnisse deren teilweise Ausübung möglich ist, in Bezug auf seinen Anteil ausüben kann, während die übrigen Befugnisse in der Regel nur von allen zusammen ausgeübt werden können" (Enneccerus § 403, I). In der Rechtslehre herrscht hierüber nicht Einhelligkeit, doch kann der Streit hier unentschieden bleiben.

c) Als Erscheinungsformen der Gesamthand kommen für unsere Untersuchung die eheliche und fortgesetzte Gütergemeinschaft und die Familiengesellschaft in Betracht.

aa) Aus der innigen familienrechtlichen Verbindung der Hausgenossen und des Hausvermögens nach altem deutschen Recht entstammt die gesamte Hand (Gierke, GenTh., S. 353). Der Rechtsgedanke ist erhalten geblieben und hat Ausdruck gefunden in der ehelichen und fortgesetzten GGm. In dieser Rechtsform sind die Anteile streng gebunden, unveräußerlich und unpfändbar. Das hat seinen Grund in dem Ehebande, dessen Ausfluß die Vermögensgemeinschaft ist, mag sie eine vollkommene oder eine teilweise sein. Nur die Ehegatten und keine anderen Personen können als Träger der Vermögensgemeinschaft vorgestellt werden (Gierke, GenTh., S. 372). Am Charakter der Gesamthand ändert auch nichts die Tatsache, daß der Mann ein Verwaltungs-, Vertretungs- und Verfügungsrecht hat; denn er übt alle diese Befugnisse nur im Namen des verbundenen Ehepaares aus. Unter diesen Umständen kann während des Bestehens der Ehe von bestimmt zu sondernden Anteilen (ideellen Hälften)

keine Rede sein, erst mit Auflösung der Ehe oder bei Auseinandersetzung entstehen Sonderrechte. Diese Darlegungen über die strenge Anteilsbindung sind in Rechtsprechung und Schrifttum unbestritten. Alles dies gilt auch für die fortgesetzte Gütergemeinschaft (RGR. Komm. § 1442 Anm. 1).

bb) Die Gesamthand der ehelichen Gütergemeinschaft erwächst auf dem Boden der Ehe, die durch die geeinte Willenserklärung der Verlobten und durch Entgegennahme der Erklärung durch ein Staatsorgan zustande kommt. Jedes andere Gesamthandsverhältnis dagegen ruht in der schöpferischen Kraft des freien Willens der verbundenen Personen. Dadurch erklärt sich die zum Teil anders geartete Rechtsgestaltung. Wenn die verbundenen Personen miteinander verwandt sind, spricht man von Familiengesellschaften. Für diese gelten aber die allgemeinen Regeln, die im Folgenden kurz zu erörtern sind. Die Anteile sind regelmäßig gebunden (§ 717—719 BGB.). Doch ist das Fortbestehen der Gesellschaft auch nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters durch Tod, Konkurs oder Kündigung kraft besonderer Vereinbarung denkbar (§§ 736, 737 BGB.), und es erhebt sich die Frage, ob hierin nicht praktisch ein Anteilswechsel liegt. Bei Neueintritt wird ein ausdrücklicher oder stillschweigender Aufnahmevertrag vorliegen, mit dem die Uebertragung der Mitgliedschaftsrechte und -pflichten verbunden ist (RGR. Komm. § 736,2). Der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters geht mangels besonderer Vereinbarung über und damit erwirbt der Neueintretende auch das im Anteil enthaltene gesamthänderische Miteigentum an den zum Gesellschaftsvermögen gehörigen beweglichen Sachen (RGR.Komm., a. a. O.). Das Gleiche gilt für die Abarten der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft, die Offene Handelsgesellschaft (OHG.) § 105 HGB., und die Kommanditgesellschaft (KG.) § 320 f. HGB.

Zu den Familiengesellschaften werden in dieser Arbeit auch die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (G. m. b. H.),

die Aktiengesellschaft (A. G.) und die Kommanditgesellschaft auf Aktien (AKG.) gerechnet. Der Gesamthandsgedanke ist aber in ihnen nicht mehr verkörpert. Das Gesetz hat sie zur juristischen Person erhoben und damit vom Mitgliederbestand unabhängig gemacht. Der Anteilswechsel ist im Gesetz genau festgelegt und an strenge Formen gebunden.

2) Der Gesamthandsbegriff nach StR.

Die Behandlung der Gesamthand im StR. ist eine eigenartige. § 80 II AO. bestimmt: „Steht ein Gegenstand Mehreren zur gesamten Hand zu, so sind die Beteiligten so zu besteuern, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen zur gesamten Hand berechtigt sind, oder nach Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde." Der RFH. hatte anfänglich (Bd. 5, 182) den Standpunkt eingenommen, daß § 80, II AO. „nicht nur eine Berechnungsvorschrift, sondern auch eine vom bürgerlichen Recht abweichende, für die Beurteilung der Entstehung von Steueransprüchen maßgebende Vorschrift" sei. Er hatte ausdrücklich betont, es sei damit „jede Unsicherheit, die aus der Beurteilung eines Gesamthandsverhältnisses und der Beziehung seiner Mitglieder zu den einzelnen Gegenständen des Gesamtguts sich für das BR. ergeben könne, für das StR. beseitigt" und „für die Entstehung des Steueranspruchs gelte das Eigentum zur gesamten Hand an dem einzelnen Gegenstand schlechthin als Miteigentum nach Bruchteilen (§§ 1008—1011 BGB.)". Späterhin hat der RFH. in seiner Plenarentscheidung in Band 12, 76 dem § 80 II AO. eine schwächere Bedeutung beigelegt: Die Vorschrift „entscheide nicht über die Frage, ob die Gesamthandsgemeinschaft als Einheit oder die Teilhaber einer solchen Gemeinschaft als Einzelpersonen steuerpflichtig seien, komme vielmehr erst zur Anwendung, wenn nach besonderen Steuergesetzen die einzelnen Teilhaber von der

Steuerpflicht betroffen seien." Im Schrifttum findet sich fast einhellig diese neuere Auffasung des RFH. vor.

(Friedrichs Arch., S. 18; Hensel, S. 54 Anm. 4; Becker § 80 II A. 1; Merk, S. 47, u. A. —)

Aus dieser Auslegung des § 80 II AO. ergibt sich folgendes:

a) Das StR. erkennt die im Wesen der Gesamthand liegende Willensbindung der Gesamthänder nicht für alle Fälle der Steuerpflicht an, sondern setzt teilweise an ihre Stelle das lose Gemeinschaftsverhältnis, bei dem jeder Teilhaber über seinen Anteil frei verfügen kann. Der Anteil wäre danach rechnerisch zu ermitteln und jeder Beteiligte bruchteilsmäßig mit der Steuer zu belasten.

Diese steuerliche Auffassung hat vor allem Bedeutung für den Grundstücksverkehr der Gesamthand mit Dritten (vgl. § 15 I, III GrEStG.).

b) Der Wechsel im Personenstand und der damit zusammenhängende Wechsel der Anteile am Gesamthandsvermögen begründet keine Steuerpflicht. Zutreffend geht diese Auslegung von den in den §§ 3, 10, 15 II GrEStG. enthaltenen Rechtsgedanken aus. Im § 3 soll der wirtschaftliche Uebergang von Grundstücken, der in der Zusammenfassung aller Anteile in einer Hand liegt, besteuert werden. § 10 I, 2 will auch die „tote Hand" steuerlich erfassen. Daraus ergibt sich rückschließend, daß ein Anteilswechsel grundsätzlich nicht besteuert wird; § 15 II drückt dies zum Ueberfluß ganz klar aus, indem er die Gesamthandsbesteuerung für den rechtsgeschäftlichen Anteilserwerb ausschließt. Der zweite Gesichtspunkt setzt voraus, daß die Gesellschaft kraft ausdrücklicher oder stillschweigender Vereinbarung vom Wechsel im Personenstand unabhängig ist. Das StR. beachtet also die persönliche Verbindung der Gesamthänder, deren Zwecken das Gesamthandsvermögen zu dienen bestimmt ist.

c) Wendet man die aus der Auslegung des § 80 II AO. gewonnenen Gesichtspunkte auf die für uns wichtigen Gesamtformen an, so ergibt sich Folgendes:

aa) Bei der allgemeinen Gütergemeinschaft und den beschränkten Gütergemeinschaften werden die Ehegatten bezüglich des Gesamtguts wie Bruchteilsberechtigte behandelt. Die auf dem Gesamtgut ruhenden Steuern fallen den Ehegatten grundsätzlich je zur Hälfte zur Last. Das entspricht der für die Auseinandersetzung geltenden Vorschrift des § 1476 BGB., wonach der nach Berichtigung der Gesamtgutsverbindlichkeiten verbleibende Ueberschuß den Ehegatten zu gleichen Teilen gebührt. Doch ist eine andere Teilungsbestimmung zulässig (§ 1477) und diese wäre dann auch der Steuerberechnung zu Grunde zu legen. Dies Ergebnis entspricht auch der Auffassung des RFH., die in einem schon vor dem Inkrafttreten der RAO., am 9. IV. 19 erstatteten Gutachten (Band 1, Abt. B, S. 51 ff.) zum Ausdruck kommt. Dort wird betont, daß trotz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des StR. und trotz der nahezu eigentumsähnlichen Rechtsstellung des Ehemannes das Gesamtgut doch nicht so behandelt werden könne, wie wenn es ihm allein gehöre. Wahre Vermögensträger oder materiell Interessierte in Bezug auf das Gesamtgutsvermögen seien die Eheleute. Die Anteilsberechnung sei so vorzunehmen, wie wenn die Auseinandersetzung am Stichtag erfolgt wäre. Diese Feststellung gewinnt praktische Bedeutung in allen den Fällen, wo die eheliche Gesamthand Vermögensstücke erwirbt oder veräußert und nur einer der Ehegatten mit dem Erwerber oder Veräußerer verwandt ist. Das StR. begünstigt dann zwar das Familienband und gewährt dem einen Ehegatten Steuerfreiheit, zieht aber den andern zu einer seinem Bruchteil entsprechenden Steuer heran.

Der zweite Gesichtspunkt bei der Auslegung des § 80 II AO., nämlich die steuerliche Unbeachtlichkeit des Anteilwechsels fällt für die eheliche Gütergemeinschaft mit ihrer

strengen Anteilsbindung weg. Für die Dogmatik ist demnach festzustellen, daß der Gesamthandsbegriff der ehelichen GGm. in allen den Fällen vom StR. beachtet wird, in denen die Gesamthänder nicht als Erwerber oder Veräußerer auftreten.

bb) Für die zweite Gruppe der Gesamthandsschaften, die Familiengesellschaften gilt steuerlich folgendes: Einzelne Steuergesetze behandeln die Gesamthand als selbständige Rechtssubjekte z. B. § 2 2b Vermögens-Steuer-Gesetz; § 1 Umsatzsteuergesetz (vgl. Vehlow Anm. 1 zu § 5 Ums. St. G.) In diesen Fällen kommt § 80 AO. nicht zur Anwendung und es sind auch die Familienbeziehungen der Gesamthänder ohne Bedeutung. Wo dagegen die Gesamthand steuerliche Rechtsfähigkeit nicht besitzt, erfährt sie das oben zu a) und b) erörterte Schicksal: Ist die Familiengesellschaft steuerpflichtig, so haben ihre Mitglieder die Steuer nach Bruchteilen zu tragen. Wo sich dagegen ein Anteilswechsel durch Ausscheiden oder Neueintritt von Gesellschaften ohne gleichzeitige Auflösung der Gesamthand vollzieht, entfällt jede Steuerpflicht. Im ersten Falle gilt auch das für die Ehegatten

Gesagte: Die Verwandtschaft eines Gesellschafters mit dem Erwerber oder Veräußerer kommt nur diesem einen Gesellschafter zustatten. Das Ergebnis ist also hier das gleiche wie bei der strengen Gesamthandsform der ehelichen Gütergemeinschaft.

Die einzelnen Rechtsformen der nichtrechtsfähigen Familiengesellschaft sind die Familien-OHG. und Famlien-KG. Ueber Einzelfragen ihrer steuerlichen Behandlung vgl. §§ 28 bis 30 d. Arb.

Der Gesamthandbegriff entfällt bei den zu juristischen Personen erhobenen Familiengesellschaften (Fam.GmbH., FamAG. und Fam.AKG.)

§ 3.

Praktische Zusammenhänge.

1) Seit dem Bestehen des Steuerrechts überhaupt ist es Brauch, bürgerlich-rechtliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse zur Besteuerungsgrundlage zu machen. Je nach der Auffassung über die Einheitlichkeit der Rechtsordnung hat man sich streng an den formal-rechtlichen Begriff gehalten oder ist aus zwingenden wirtschaftlichen Erwägungen mehr oder minder von ihm abgewichen. Danach ist in der Steuerrechtswissenschaft auch festgestellt worden, in wieweit das Steuerschuldrecht sich gegenüber dem Schuldrecht des BGB. verselbständigt hat. Diese Feststellungen nahmen ihren Ausgangspunkt mit der Behandlung nichtiger, insbesondere unsittlicher Rechtsgeschäfte, die der RFH. und mit ihm fast einhellig auch das Schrifttum dann als Besteuerungsgrundlage gelten ließ, wenn die Beteiligten trotz des rechtlichen Nichtigkeitsgrundes ihre wirtschaftlichen Folgen anerkannten. Hierzu sind zu vergleichen die ausführlichen Darlegungen von Ball (S. 87 ff.) mit der zustimmenden Besprechung Hensels (StuW. 1925, S. 1963 ff.).

Aus dieser Behandlung schuldrechtlicher Tatbestände ergibt sich ein tatbestandsmäßiges Ineinandergreifen: Die Begriffe des Schuldrechts des BGB. sind regelmäßig Merkmale des Steuertatbestands.

2) Es fragt sich, ob auch familienrechtliche Tatbestände Besteuerungsgrundlage sind, oder welche praktische Rolle sie sonst im Steuerrecht spielen. Dazu ist festzustellen, daß im FamR. die persönlichen Beziehungen der in der Ehe oder Familie vereinigten Personen im Vordergrund der Regelung stehen. Familienrechtliche Beziehungen sind nicht ohne weiteres wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen oder Verhältnisse, und können deshalb auch nicht ohne weiteres zum Steuertatbestand gemacht werden. Der innere

Grund ist klar: Die ethische Bedeutung der Rechtsinstitute darf vom StR. nicht verkannt werden. Aber gewisse Familienrechtsgeschäfte haben auch wirtschaftliche Zwecke und die Wirtschaftseinheit der Ehegatten und Verwandten muß dem StR. praktische Aufgaben zuweisen.

Im StR. ist die Steuerpflicht häufig an Rechtsvorgänge geknüpft, die sich im Wirtschaftsleben häufig zur Erreichung bestimmter Ziele herausgebildet haben (Hensel, S. 60). Insoweit werden bürgerlich-rechtliche Begriffe zu Merkmalen des Steuertatbestands erhoben. Für die Beziehungen zwischen FamR. und StR. entfällt aber der Grund und damit auch die Folge: Familienrechtsverhältnisse wie Verlöbnis, Ehe, Adoption usw. — dienen grundsätzlich nicht rein wirtschaftlichen Zwecken. Sie sollen vielmehr die ethischen Beziehungen der in dauernde Gemeinschaft tretenden Personen regeln. Andere Familienrechtsverhältnisse, wie die Güterstände, die Unterhaltspflicht, das Nutznießungsrecht, sollen jenen persönlichen Beziehungen dienstbar sein. Es scheint also, als ob der praktische Zusammenhang tatbestandsmäßigen Ineinandergreifens gerade im Verhältnis zwischen FamR. und StR. nicht besteht. Der Staat hat aber, solange er überhaupt Steuereinnahmequellen brauchte, auch auf Familienrechtsverhältnisse zurückzugreifen versucht. Dabei ist auch an die Besteuerung des Ledigenstandes gedacht, die im Anhang (III) zu besprechen ist. Das geltende StR. weist praktische Zusammenhänge im Sinne tatbestandsmäßigen Ineinandergreifens freilich nur in geringem Maße auf. Diese festzustellen und im übrigen den praktischen Zusammenhang zwischen FamR. und StR. zu untersuchen, ist Aufgabe der folgenden Erörterungen.

II. Die Rechtstatsachenwirkung der Familienrechtsverhältnisse.

Soweit Familienrechtstatbestände nicht ausnahmsweise Besteuerungstatbestände, d. h. Steuerpflicht und Steuer-

schuld auslösende Tatbestände sind, können sie an anderen Beziehungen steuerliche Rechtswirkungen entfalten. Insbesondere ist teilweise an Familienrechtstatbestände eine steuerliche Begünstigung (Steuerfreiheit, Steuerermäßigung) geknüpft. Andere Familienrechtstatbestände wirken schuldbestärkend (erhöhte Steuerschuld, Gesamtschuld) oder haftungsbegründend.

1) Ehe.

Nach geltendem Reichssteuerrecht ist der Ledigenstand nicht Besteuerungsgrundlage. Die Versuche zur Einführung einer Ledigensteuer als Gemeindesteuer sind im Zusammenhang mit dem italienischen Steuerrecht einer kurzen Betrachtung unterzogen (vgl. Anhang III). Irgendwelche Tatsachenwirkungen sind nach Reichssteuerrecht an den Ledigenstand nicht geknüpft. Verlöbnis ist nicht Besteuerungsgrundlage. Ebensowenig ist die Eheschließung als Rechtsvorgang Besteuerungstatbestand, auch dann nicht, wenn es sich um eine sogenannte Greisen- oder Totenbettehe handelt. Das preußische Stempelsteuergesetz vom 27. 10. 24 (Tarifst. Nr. 5) unterwirft aber Eheverträge einer Steuer von 1/10 v. H. des Vermögenswertes. Der Ehevertrag regelt die güterrechtlichen Verhältnisse der Ehegatten und bedarf der öffentlichen Form (§§ 1432, 1434 BGB.). Er begründet ein Familienrechtsverhältnis, den Güterstand. Wenn auch von der Stempelsteuer nur Urkunden erfaßt werden (§ 1 Stemp.-StG.), so ist doch mit der Form auch zugleich der Inhalt des Rechtsverhältnisses Besteuerungsgrundlage.

In einer Reihe von Fällen ist die Ehe Steuerbefreiungs- oder -ermäßigungstatbestand. So gewährt § 8 Abs. 1 Nr. 2, 3 u. 4 GrEStG. Steuerfreiheit für den Ehegatten, der Grundeigentum erwirbt kraft Gütergemeinschaft oder Teilungsvertrags, sei es auch im Falle des Grundstückserwerbs des einen Ehegatten von dessen Eltern auf Grund besonderen Vertrags. Es zeigt sich in dieser Vorschrift bei genauerer Betrachtung eine Begünstigung des Ehebands überhaupt. In gleichem

Maße aber des Familienbandes, dessen Festigung das GrESt.-G. hier in erster Linie im Auge hat. Völlige Steuerfreiheit des Ehegatten findet sich noch im § 18 KapVStG. im Falle der Ueberlassung von Rechten an Erwerbsgesellschaften. Von der Umsatzsteuer sind befreit unter gewissen Umständen Lieferungen und Leistungen an Familienangehörige, mithin auch an den Ehegatten (§ 2 Nr. 10 UmsStG.). Bedingt steuerfrei ist der Erbschafts- und Schenkungserwerb des Ehegatten (§ 9 I, §§ 18 u. 20 ErbStG.). Beschränkte Steuervorteile gewähren die §§ 18 I 2 u. 70 II EinkStG. In der Hauptsache aber wird die Ehe wegen ihrer Bedeutung als Wirtschaftseinheit steuerlich nicht begünstigt. Sie begründet vielmehr eine erhöhte steuerliche Heranziehung des andern Ehegatten, auch wenn dieser steuerbares Einkommen oder Vermögen nicht hat (EinkStG. § 22 I, III ; VermStG. § 10, 17 ; GrEStG. § 3 AO. § 95 II). Hier verdient der Grundsatz des GrEStG. hervorgehoben zu werden, den Eigentumserwerb unter Ehegatten unter allen Umständen steuerlich zu erfassen. Die höchste steuerliche Belastung im Sinne der Rechtstatsachenwirkung stellt die Haftung des einen Ehegatten für den andern dar, die in der AO. §§ 85, 90, 92, 299 III, 303 ausgesprochen ist.

2) Verwandtschaft.

Besteuerungsgrundlage ist nur die Begründung einer Wahlkindschaft. Nach dem preußischen Stempelsteuergesetz (Tarifst. 2) unterliegen Verträge über Annahme an Kindesstatt einer Stempelsteuer in Höhe von 1/10 v. H. des Vermögens des Annehmenden oder Angenommenen. Steuerfreiheit und Steuerermäßigung werden der Familie in reichem Maße zuteil. Hervorzuheben sind : Der § 8 I 4, 5 GrEStG., der den Eigentumsübergang von Eltern auf Kinder und umgekehrt in jedem Falle unbesteuert läßt. Das Gesetz ist hier von dem Gedanken beherrscht, das Grundeigentum der Familie durch Generationen hindurch zu erhalten und dadurch den Familiensinn zu fördern. Weitgehende Steuerbegünsti-

gung begründen die §§ 3 Abs. V, 9, 18, 20, 24 ErbStG. Auch hier sind es wieder die ehelichen und die ihnen gleichgestellten Kinder, die vor allen andern Verwandten bevorzugt werden. Derselbe Gedanke ergibt sich aus einer Betrachtung des Unterschieds von § 23 IV und § 22 IV EinkStG., der besonders für die Einkommensbesteuerung der unteren Volksschichten von weittragender Bedeutung ist. Auf gleicher Stufe stehen die §§ 17 I, 1, 49 III, 70 II EinkStG. und § 8 II VermStG. Ueber die Fam. Ermäßigungen insbes. die Freigrenzen bei der EinkSt. vgl. die Ausführung von Bühler I S. 127.

Die Familie in ihrer Bedeutung als Wirtschaftseinheit hat auch schuldbegründende Wirkung; wenngleich längst nicht in dem Maße wie die Ehe. Die einschlägigen Bestimmungen finden sich in den §§ 3 GrEStG. 23 EinkStG. 95 I und 100 AO. Soweit das Recht der Vermögensverwaltung der Eltern gegenüber den Kindern praktisch in Erscheinung tritt, hat es haftungsbegründende Tatsachenwirkung. So in den §§ 85, 90, 92, 299 III, 303 AO.

3) Die Vormundschaft hat nur eine steuerliche Hilfspflicht und eine Haftung begründende Wirkung: Vgl. die §§ 85, 90, 92, 299 III, 303 AO.

III. (Anhang): Die Frage der Ledigensteuer.

Zu allen Zeiten hat man versucht, die unverheirateten Personen wegen der Tatsache ihres Ledigseins zu einer besonderen Steuer heranzuziehen. Bevölkerungspolitische, sozialpolitische oder finanzpolitische Erwägungen verleihen der Steuer einen eigenartigen Charakter. Für den Juristen ist aber nur eins wichtig: festzustellen, ob in Wahrheit eine Kopfsteuer vorliegt, d. h. ob der Ledigenstand Besteuerungsgrundlage ist.

1) In der Aufklärungszeit beschäftigte sich Immanuel Kant mit der Frage der Ledigensteuer (Rechtsphilosophie, S. 187 ff.): Er betrachtet das Elend der Findelkinder und

sucht nach Möglichkeiten zu ihrer Versorgung. Zweckmäßig erscheint ihm die Besteuerung der „Hagestolzen beiderlei Geschlechts" als solcher, die „an dem ob zwar unwillkommenen Zuwachs des Staatsvermögens doch zum Teil schuld sind." Seine Betrachtungen schließen mit dem Bedauern, daß die Ledigensteuer noch nicht eingeführt und die Frage der Versorgung der Findelkinder auch sonst nicht gelöst sei.

2) Im Deutschen Reiche wurde die Frage der Ledigensteuer nach dem Kriege von den Gemeinden aufgegriffen und es ergab sich dabei ein Streit darüber, ob diese zur Erhebung einer Ledigensteuer berechtigt seien, ohne damit in Widerspruch zu kommen mit der in der Einkommensteuer sich auswirkenden Finanzhoheit des Reiches. Hierüber besteht ein Gutachten des RFH. (Bd. 13, 28 ff.) aus dem sich folgender Sachverhalt ergibt:

Das Preußische Ministerium des Innern hatte eine Mustersteuerordnung für die Gemeinden beabsichtigt, nach der diese eine Steuer von allen ledigen Personen erheben konnten, die 1) selbständig und unbeschränkt veranlagt werden, und 2) ein Mindesteinkommen bezogen, und 3) keine Unterhaltslasten hatten. Diese Mustersteuerordnung stieß auf Widerspruch beim Reichsfinanzministerium, das eine Verletzung der §§ 2, 3 FinAG. rügte und darauf hinwies, die geplante Steuer stelle mit den erwähnten drei weiteren Voraussetzungen teilweise auf die Leistungsfähigkeit der Pflichtigen ab und weise somit Merkmale der Reichseinkommensteuer auf. Diesen Bedenken hat sich der große Senat des RFH. angeschlossen und in seinem Gutachten vom 20. X. 23 festgestellt, daß jene Gemeindesteuer der Reichseinkommensteuer „gleichartig" sei, „auch wenn sie für alle Pflichtigen auf den gleichen Betrag festgesetzt werde." Damit ist die Zuständigkeit der Länder und Gemeinden zur Erhebung jener Steuer verneint worden. Aus dem Gutachten ergibt sich: Eine reine Kopfsteuer würde vorliegen, wenn die Steuer nur an die Person schlechthin anknüpfte, auch wenn diese

steuerbares Einkommen garnicht bezöge. Eine Ledigensteuer im eigentlichen Sinne wäre sie also dann, wenn alleiniges Merkmal der Ledigenstand dieser Personen wäre, sei es auch unter Beschränkung auf gewisse Altersgruppen. So aber ergibt das Gutachten, daß außer dem Personenstand auch die Leistungsfähigkeit Besteuerungsgrundlage sein sollte. Es hätte sich somit um eine auf die Leistungsfähigkeit abgestellte Einkommensteuer gehandelt, bei der der Ledigenstand nur eine Rechtstatsachenwirkung hätte.

3) Unter dem Gesichtspunkt der Rechtstatsachenwirkung ist auch die jüngst in Italien eingeführte „Junggesellensteuer" zu betrachten. Kennzeichnend für diese Steuer ist der sozialpolitische Zweck: Die Steuer stellt sich dar als ein Nationalwerk zur Unterstützung der Mütter und Kinder („destinat a soccorrere le madri e i fanciulli, che nelle loro famiglie non trovano una sufficiente pro ezione materiale e morale", Drucksachen der Deputiertenkammer 1927 Nr. 1231 A.). Dem entspricht der Kreis der Besteuerten: Alle Ledigen im Alter von 25—65 Jahren zahlen in drei Altersstufen jährlich 30—50 Lire, und soweit sie Einkommen in Gestalt von Renten haben, ferner eine mit der Einkommensteuer progressiv gestaffelte Zusatzsteuer („imposta complementare sul reddito"). Der bevölkerungspolitische und der rein fiskalische Beweggrund werden ausdrücklich verneint, vielmehr immer wieder die Hochachtung vor Ehe und Familie betont („sarebbe esagerato pretendere che esse abbia invece — la determinazione di incitare con l'aggravio fiscale i celebi al matriomonio ed alla creazione della famiglia e della prole" — un onaggio ed una valorizzazione del l'istituto familiare, che forma il saldo vincolo, anzi il tessuto viventie della conpagine nazionale" (a. a. O., S. 2). So ist die Steuer von der Regierung Mussolinis in Italien eingeführt. Auch diese Steuer berücksichtigt die Leistungsfähigkeit der Pflichtigen, ist also keine reine Kopfsteuer, vielmehr hat der Ledigenstand nur Rechtstatsachenwirkung.

III. Wirtschaftliche Einflüsse.

A. Allgemeines.

Im Wirtschaftsleben zeigte sich von jeher das Bestreben, der Steuerlast nach Möglichkeit auszuweichen. Das Bestreben wuchs mit dem erhöhten Finanzbedarf des Reichs und dauert unter dem Druck der Folgen des verlorenen Weltkriegs unvermindert an. Je mehr Wirtschaftstatbestände aller Art zum Gegenstand steuerlicher Regelung gemacht wurden, umso mehr wählte man zur Erreichung wirtschaftlicher Ziele diejenigen Wege, die von Steuern nicht oder nur in geringem Maße belastet sind. Soweit hierbei die Auswahl von Rechtsformen und Rechtsgestaltungsmöglichkeiten in Betracht kommt, spricht man von wirtschaftlichen Einflüssen des Steuerrechts auf das Bürgerliche Recht. Wir haben dabei zwischen erlaubter Steuerersparung und unerlaubter Steuerumgehung zu unterscheiden.

B. Steuerersparung.

I. Der Gedanke der Steuerersparung hat seine Wurzel in dem Satze: „Niemand ist verpflichtet, sein Vermögen so zu verwalten oder seine Ertragsquellen so zu bewirtschaften, daß dem Staat hieraus möglichst hohe Steuern zufließen (Wirtschaftsfreiheit). Es besteht demgemäß keine Einschränkung in der Auswahl der Rechtsformen zur Erreichung wirtschaftlicher Zwecke" (Mrozek in Handb. Böthke § 5 AO. Anm. 19). Voraussetzung ist dabei immer nur, daß der rechtsgeschäftliche Wille sich in Wirklichkeit auf diese Form richtet. (Nußbaum, S. 28).

II. Zwar kommt die Steuerersparung in erster Linie bei der planmäßigen Beschaffung und Verwendung von Gütern in Betracht, sie hat aber Bedeutung auch auf dem Gebiete des Familienrechts. Familienrechtsgeschäfte sind höchst persönliche Rechtsgestaltungsakte, denen die steuerliche

Wirksamkeit nicht unter Berufung auf § 5 AO. versagt werden darf. (Hensel, S. 142 zu Anm. 2). Die Beteiligten werden daher zwecks Steuerersparung umsomehr von den Formen des Familienrechts Gebrauch machen.

1) Eingehung und Auflösung der Ehe sind an strenge Formen gebunden. Daran vermag das Steuerrecht nichts zu ändern. Im Einzelfalle können freilich in Wahrheit andere Beweggründe vorliegen. Typische Fälle sind die Ehe zwischen einem „Mümmelgreis" und einem jungen Mädchen, dem Vermögenswerte zugewendet werden sollen; die Totenbettehe und die Geldheirat schlechthin. Es wäre aber unerträglich, wenn der Fiskus die Beweggründe einer Eheschließung zum Gegenstand eines Steuerermittlungsverfahrens machen wollte (Hensel, S. 142 Anm. 2). In allen jenen Fällen lassen sich danach durch die Eheschließung Steuervorteile erzielen. Sie liegen in der Hauptsache im Bereich des ErbStG.: Dieses kann den unvermögenden Ehegatten aus Anlaß der Ehe nicht zur Schenkungssteuer heranziehen und gewährt ihm auch im Falle des Todes den begüterten Ehegatten unter gewissen Voraussetzungen volle Steuerfreiheit (§ 9 I, 2).

Durch Eingehung eines Verlöbnisses lassen sich beschränkte Steuervorteile erzielen. Die Schenkungssteuer kann vermieden werden, wenn dem rechtsgültigen Schenkungsversprechen die Bedingung späterer Eheschließung hinzugefügt wird, das Versprechen vorher aber nicht durch Leistung des Gegenstandes vollzogen wird. Darüber ist im § 5 der Arbeit näher zu handeln.

Die weitaus größten Möglichkeiten zur Steuerersparung bietet das Güterrecht. Vor allem zieht die allgemeine Gütergemeinschaft, ihre Einführung, Abänderung oder Aufhebung, für den unvermögenden Ehegatten keine Steuer nach sich. Dies gilt hauptsächlich im Bereich der Schenkungssteuer und der Grunderwerbssteuer. In Sonderfällen freilich lassen die tatsächlichen Verhältnisse eine andere steuerliche Beurteilung zu: Entspricht das gewählte Familienrechtsverhältnis

nicht mehr dem wirtschaftlichen Vorgang, so muß unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung der letztere einer Steuer unterworfen werden (§ 5 AO.).

2) Die Verwandtschaft kann für sich allein nicht unter dem Gesichtspunkt der Steuerersparung betrachtet werden. Ihrem Hauptmerkmal, der Abstammung einer Person von einer andern, müssen weitere Merkmale hinzutreten, deren Schaffung aber nicht vom rechtsgeschäftlichen Willen der Beteiligten abhängt. Zu erwähnen wäre allerdings die Annahme an Kindessatt. Hier bietet das ErbStG. (§ 9 I, 5) bedeutsame Steuerersparungsmöglichkeiten. Auf dem Gebiete der Grunderwerbssteuer dagegen läßt sich nach § 8 I, 4 eine Steuerersparung nicht erzielen, wenn der Verdacht besteht, daß die Annahme an Kindesstatt zum Zwecke der Steuerhinterziehung vorgenommen war. Siehe hierüber die Ausführungen unten C III.

In diesem Zusammenhang seien auch die Familiengesellschaften erwähnt, deren Gründung steuerliche Vorteile vor allem im Grundstücksverkehr mit sich bringt. Ueber Einzelheiten vgl. die §§ 28 bis 30 der Arbeit.

3) Das Vormundschaftsrecht bietet für eine Gestaltung des Vormundschaftsverhältnisses durch rechtsgeschäftliche Handlungen der Beteiligten und damit auch für Möglichkeiten einer Steuerersparung durch solche Geschäfte keinen Raum.

III. Die erbrechtlichen Verfügungen der Ehegatten verdienen in diesem Zusammenhange besondere Berücksichtigung. Gerade weil ein Ehegatte den anderen aus irgendwelchen Gründen erbrechtlich besserstellen, zugleich aber seine Kinder nicht benachteiligen will, wird er die steuerlich zweckmäßigste Testamentsform wählen. Familienrecht und Erbrecht hängen hier sehr eng zusammen und bieten für die Steuerersparung die besten Möglichkeiten. Näheres im § 17.

C. Steuerumgehung.

I. Der Begriff der Steuerumgehung wird durch § 5 AO. genau bestimmt: Steuerumgehung ist die mißbräuchliche Verwendung ungewöhnlicher Rechtsformen bei der Gestaltung einer Wirtschaftslage, für die das Gesetz üblicherweise andere Formen vorsieht (§ 5 II, 1). Dabei ist noch vorausgesetzt, daß die beiden Rechtsformen im wesentlichen den gleichen Erfolg haben (§ 5 II, 2) und daß der ungewöhnliche Weg keine oder nur geringe Rechtsnachteile mit sich bringt (§ 5 II, 3). Steuerumgehung ist danach verboten, die unangemessenen Rechtsformen werden nicht beachtet und die Steuer wird vom Wirtschaftsvorgang in seiner normalen Rechtsgestalt erhoben (§ 5 III).

II. Die Möglichkeiten der Steuerumgehung vermehren oder vermindern sich je nach der Zahl der Rechtsgestaltungsmöglichkeiten. Im Schuldrecht müssen sie notwendig größer sein als im Familienrecht, das dem rechtsschöpferischen Willen der Beteiligten nur geringen Raum läßt.

1) Das Hauptanwendungsgebiet der Umgehungsvorschrift liegt hier im Bereich des ehelichen Güterrechts. Die Gestaltung der Vermögensverhältnisse liegt ganz in der Hand der Ehegatten selbst; das gilt vor allem von der Einführung, Aenderung und Aufhebung der allgemeinen Gütergemeinschaft. Dabei können die Umstände ergeben, daß der Ehevertrag nicht dem tatsächlichen Wirtschaftsvorgang entspricht, daß etwa die Ehegatten eine einzelne Vermögensverschiebung oder eine Bereicherung schlechthin herbeiführen wollen. Dann unterliegt dieser Vorgang der Steuer und der Ehevertrag ist unter dem Gesichtspunkt des § 5 AO. steuerrechtlich unbeachtlich.

2) In der Verwandtschaft ist es wieder die Annahme an Kindesstatt, die vielfach zur Steuerumgehung ausgenutzt wird. Der § 8 I, 4 letzter Halbsatz GrEStG. betrifft die mißbräuchliche Benutzung des Adoptionsvertrags zur Steuerhinterziehung. Hiervon ist weiter unten zu handeln.

3) Das Vormundschaftsrecht bietet der Steuerumgehung keinen Raum.

III. Im Anschluß hieran ist das Verhältnis der Steuerumgehung zur Steuergefährdung und Steuerhinterziehung zu erörtern.

1. Das Steuerumgehungsgeschäft ist ernstlich gewollt. Dadurch unterscheidet es sich vom Scheingeschäft, das somit nicht in den Rahmen unserer Betrachtung fällt. Steuergefährdung setzt voraus, daß die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Gewährung der ungerechtfertigten Steuervorteile dadurch bewirkt wird, daß der Täter vorsätzlich oder fahrlässig Pflichten verletzt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen (Becker § 367 AO.). Die Steuerhinterziehung ist nach § 359 AO. kein einheitlicher Begriff. Das allgemeinste und umfassendste Delikt des § 359 AO. ist die vorsätzliche Bewirkung der Verkürzung von Steuereinnahmen (Hensel, S. 201). Von den verschiedenen Arten der Steuerhinterziehung ist für die vorliegende Arbeit vornehmlich eine von Belang: Die Herbeiführung eines Vergünstigungstatbestandes, der auf die ihm zu Grunde gelegte (angebliche) wirtschaftliche Lage nicht paßt. (Hensel, § 20, S. 202b.). Hauptanwendungsfall ist der bereits erwähnte § 8 I, 4 GrE.-StG., der die Befreiung der Adoptiveltern von der Grundwechselabgabe dann ausschließt, wenn Verdacht der Steuerhinterziehung vorliegt.

2. Steuerumgehung geht in strafbare Steuergefährdung oder Steuerhinterziehung über, wenn außer der mißbräuchlichen Verwendung von Rechtsformen zugleich fahrlässig oder vorsätzlich steuerliche Pflichten verletzt werden (§§ 367 II. 359 IV AO.), vgl. Becker § 367 A. 5, § 359 A. 8, Bühler I S. 114. Diese Erwägung gilt vornehmlich für den Ehevertrag, mit dem eine Schenkung an einen Ehegatten bezweckt wird. Liegt jene Pflichtverletzung vor, so haben die Eheleute Steuerstrafen verwirkt.

Besonderer Teil.

I. Abschnitt: Verlöbnis und Ehe.

I. Titel: Die personenrechtlichen Beziehungen der Verlobten und Ehegatten.

§ 5.

I. Verlöbnis.

I. Die Verlobten gelten nach § 178 III. 1 AO. als „nahe Angehörige". Als solche können sie bei Fragen zur Ausübung der Steueraufsicht oder Feststellung von Steueransprüchen (§ 177 AO.) für einander die Auskunft dann verweigern, wenn diese ihnen die Gefahr einer Strafverfolgung zuziehen würde. Unter Umständen kann auch das Verlöbnis für einen Beamten (§ 10 AO.) einen Grund bilden, sich der Ausübung seines Amtes wegen Befangenheit zu enthalten (Mrozek Hdb. Böthke Anm. 20 zu § 47 AO.).

II. Im Einkommen- und im Vermögenssteuergesetz ist das Verlöbnis ohne Bedeutung: Hier wird Eheschließung für eine besondere steuerliche Regelung vorausgesetzt, die Verlobten werden wie andere Steuerpflichtige behandelt.

III. Schenkungssteuer: Im Verhältnis eines Verlobten zu Dritten sind Verträge denkbar, die das Versprechen der Eheschließung gegen die Gewährung von Vermögenswerten zum Gegenstand haben. Typischer Fall ist das Mitgiftversprechen an den Schwiegersohn. Dieser Fall ist auf Grund des § 3 III ErbStG. zu beurteilen. Zum Begriff der Mitgift ist zu bemerken, daß sie nicht nur vom Schwiegervater, sondern auch von jedem Dritten gewährt werden kann, und zwar an die Tochter zu Händen ihres Verlobten. Eine solche Abmachung würde nach bürgerlichem Recht einen gegenseitigen Vertrag mit bedingungsweiser Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung darstellen (RGR. Komm., Anm. 4 zu § 516). Das Steuerrecht läßt aber die nicht in Geld veran-

schlagbare Gegenleistung außer Betracht und besteuert die Mitgift als Schenkung. Denkbar ist auch der umgekehrte Fall: Ein nicht volljähriger Verlobter gewährt seinem Gewalthaber ein Entgelt für die Einwilligung zur Eheschließung. Auch hier bleibt die Einwilligung, weil nicht geldwert, außer Betracht.

Zahlreicher sind die Fälle der Schenkungen zwischen Verlobten. Zu erwähnen sind zunächst die „Brautgeschenke", d. h. die aus Anlaß der Verlobung von dem einen Teile dem andern Teile gemachten Geschenke. Für sie ist eine Steuer nicht zu entrichten. Sie sind in dem üblichen Umfange als „Gelegenheitsgeschenke" (§ 18 I, 16 ErbStG.) steuerfrei. Der Begriff des „Ueblichen" wird vom Gesetz nicht bestimmt. Es dürfte § 4 AO. anzuwenden sein. Darüber hinaus sind die Schenkungen zwischen Verlobten in vollem Umfange nach § 9 ErbStG. in Klasse V steuerpflichtig. Die Verlobten werden aber erwägen, daß die Ehegatten nach § 9 I, 1 a. a. O. nur die geringe Schenkungssteuer der Klasse I zu entrichten haben. Sie werden daher zwecks Steuerersparung der Schenkung die Bedingung späterer Eheschließung hinzufügen und die Leistung des Gegenstandes bis zu diesem Zeitpunkt aussetzen. Hierfür herrscht im Schrifttum Einhelligkeit (vgl. Karger, S. 110). Die Verlobten können auch Eheverträge im Sinne des Ehegüterrechts schließen (§ 1432 BGB.). Ueber die Frage, ob unter besonderen Umständen hierin eine steuerpflichtige Schenkung liegt, vgl. § 2 und § 10 der Arbeit.

Der Erbanfall an den Verlobten ist dagegen in jedem Falle in Klasse V zu versteuern.

IV. Das Grunderwerbssteuergesetz knüpft an den Verkehrsvorgang an und nimmt auf familienrechtliche Verhältnisse grundsätzlich keine Rücksicht. Nur wo ein Familienband im engeren Sinne besteht — nämlich im Verhältnis von Eltern zu Kindern — schafft es wichtige Ausnahmen. Die Verlobten müssen somit wie andere Steuerpflichtige behan-

delt werden ; doch ist auf § 8 I, 1 GrEStG. hinzuweisen, wonach die Grunderwerbssteuer im Falle der Schenkungssteuerpflicht außer bei ausschließlicher Ersparungsabsicht entfällt.

II. Die Ehe.

§ 6.

A. Eingehung und Wirkungen.

I. Die bürgerlich-rechtlichen Wirkungen der Ehe, die in den §§ 1353—1362 BGB. geregelt werden, lassen sich unter vier Gesichtspunkten betrachten : a) Die Lebensgemeinschaft mit der Wohn- und Namensgemeinschaft (§§ 1353—1355), b) die Haushaltsgemeinschaft mit der Schlüsselgewalt und den persönlichen Leistungen der Frau gegenüber Dritten (§§ 1356—1358), c) die gegenseitige Unterhaltspflicht für den Regel- und für den Ausnahmefall (§§ 1360—1361) und d) die zwei Eigentumsvermutungen (§ 1362). Alle diese Begriffe sind im bürgerlichen Recht fest umgrenzt und vom Steuerrecht übernommen. Hier bleibt noch näher darzulegen, welche Wirkungen sie im Einzelnen in der AO. und in den Einzelsteuergesetzen haben.

a) Die Lebensgemeinschaft hat Bedeutung für die Einkommensteuer : So lange sie besteht, werden die Ehegatten gemeinschaftlich zur Steuer herangezogen (EinkStG. § 22). Nur dauernde Trennung schließt die Gesamtveranlagung aus. Aus der Pflicht zur ehelichen Lebensgemeinschaft ergibt sich die Pflicht zur häuslichen Gemeinschaft (BGB. § 1354 II), wenngleich die erstere ohne die letztere bestehen kann, und umgekehrt (RGR. Komm. Anm. 3 zu § 1567). Das Fehlen der häuslichen Gemeinschaft bietet unter Umständen einen Anhaltspunkt für das Fehlen der Lebensgemeinschaft und ist insofern für die Gesamtveranlagung der Ehegatten von Wert. Die Namensgemeinschaft (§ 1355) hat für das Steuerrecht keine Bedeutung.

b) Das Fehlen der Haushaltsgemeinschaft hat für die Steuerveranlagung die gleichen Wirkungen wie das Fehlen der Lebensgemeinschaft. Das Hausleitungsrecht der Frau ist steuerrechtlich nicht von Belang. Die Schlüsselgewalt der Frau hat wegen ihrer engen Begrenzung (häuslicher Wirkungskreis) steuerlich nur geringe Bedeutung. Sie ist „ein vermögensrechtlicher Ausfluß der Hausleitungsgewalt" (Wolff, FamR., § 43).

Das Recht des Mannes zur Kündigung eines Rechtsverhältnisses, durch das die Frau sich zu persönlichen Leistungen gegenüber Dritten verpflichtet hat (§ 1358), ist steuerlich nur für § 22 IV und § 6 I, 3, 4 EinkStG. von Bedeutung: Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit und solche aus nicht selbständiger Arbeit sind auch nach erfolgter Kündigung des zu Grunde liegenden Vertragsverhältnisses Einkünfte der Frau, da sie aus einem dem Manne fremden Betrieb bezogen werden. Sie sind somit in jedem Falle der Gesamtveranlagung entzogen.

c) Die Unterhaltsbezüge eines Ehegatten (§§ 1360, 1361) sind im § 40 III, 2 EinkStG. berücksichtigt: Laufende Unterhaltszuschüsse hat der Empfänger nicht zu versteuern, wenn sie auf gesetzlicher Unterhaltspflicht beruhen und der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist.

d) Die Eigentumsvermutungen des § 1362 BGB. gelten auch für das Steuerrecht; sie haben besondere Bedeutung im Zwangsverfahren (§ 18 dies. Arb.).

I. Unter dem Gesichtspunkt der Wirkungen der Ehe im Steuerrecht lassen sich die Rechtsgeschäfte zwischen Ehegatten und von Ehegatten mit Dritten betrachten.

a) Die Ehegatten schließen oft Verträge miteinander, durch die sich der eine Teil gegen Gewährung einer Vergütung zu einer persönlichen Leistung verpflichtet, etwa zur Pflege in Krankheitsfällen, zur Mitarbeit im Hauswesen, im Geschäft usw. — Die Verpflichtung zu derartigen Leistungen

delt werden ; doch ist auf § 8 I, 1 GrEStG. hinzuweisen, wonach die Grunderwerbssteuer im Falle der Schenkungssteuerpflicht außer bei ausschließlicher Ersparungsabsicht entfällt.

II. Die Ehe.

§ 6.

A. Eingehung und Wirkungen.

I. Die bürgerlich-rechtlichen Wirkungen der Ehe, die in den §§ 1353—1362 BGB. geregelt werden, lassen sich unter vier Gesichtspunkten betrachten : a) Die Lebensgemeinschaft mit der Wohn- und Namensgemeinschaft (§§ 1353—1355), b) die Haushaltsgemeinschaft mit der Schlüsselgewalt und den persönlichen Leistungen der Frau gegenüber Dritten (§§ 1356—1358), c) die gegenseitige Unterhaltspflicht für den Regel- und für den Ausnahmefall (§§ 1360—1361) und d) die zwei Eigentumsvermutungen (§ 1362). Alle diese Begriffe sind im bürgerlichen Recht fest umgrenzt und vom Steuerrecht übernommen. Hier bleibt noch näher darzulegen, welche Wirkungen sie im Einzelnen in der AO. und in den Einzelsteuergesetzen haben.

a) Die Lebensgemeinschaft hat Bedeutung für die Einkommensteuer : So lange sie besteht, werden die Ehegatten gemeinschaftlich zur Steuer herangezogen (EinkStG. § 22). Nur dauernde Trennung schließt die Gesamtveranlagung aus. Aus der Pflicht zur ehelichen Lebensgemeinschaft ergibt sich die Pflicht zur häuslichen Gemeinschaft (BGB. § 1354 II), wenngleich die erstere ohne die letztere bestehen kann, und umgekehrt (RGR. Komm. Anm. 3 zu § 1567). Das Fehlen der häuslichen Gemeinschaft bietet unter Umständen einen Anhaltspunkt für das Fehlen der Lebensgemeinschaft und ist insofern für die Gesamtveranlagung der Ehegatten von Wert. Die Namensgemeinschaft (§ 1355) hat für das Steuerrecht keine Bedeutung.

b) Das Fehlen der Haushaltsgemeinschaft hat für die Steuerveranlagung die gleichen Wirkungen wie das Fehlen der Lebensgemeinschaft. Das Hausleitungsrecht der Frau ist steuerrechtlich nicht von Belang. Die Schlüsselgewalt der Frau hat wegen ihrer engen Begrenzung (häuslicher Wirkungskreis) steuerlich nur geringe Bedeutung. Sie ist „ein vermögensrechtlicher Ausfluß der Hausleitungsgewalt" (Wolff, FamR., § 43).

Das Recht des Mannes zur Kündigung eines Rechtsverhältnisses, durch das die Frau sich zu persönlichen Leistungen gegenüber Dritten verpflichtet hat (§ 1358), ist steuerlich nur für § 22 IV und § 6 I, 3, 4 EinkStG. von Bedeutung: Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit und solche aus nicht selbständiger Arbeit sind auch nach erfolgter Kündigung des zu Grunde liegenden Vertragsverhältnisses Einkünfte der Frau, da sie aus einem dem Manne fremden Betrieb bezogen werden. Sie sind somit in jedem Falle der Gesamtveranlagung entzogen.

c) Die Unterhaltsbezüge eines Ehegatten (§§ 1360, 1361) sind im § 40 III, 2 EinkStG. berücksichtigt: Laufende Unterhaltszuschüsse hat der Empfänger nicht zu versteuern, wenn sie auf gesetzlicher Unterhaltspflicht beruhen und der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist.

d) Die Eigentumsvermutungen des § 1362 BGB. gelten auch für das Steuerrecht; sie haben besondere Bedeutung im Zwangsverfahren (§ 18 dies. Arb.).

I. Unter dem Gesichtspunkt der Wirkungen der Ehe im Steuerrecht lassen sich die Rechtsgeschäfte zwischen Ehegatten und von Ehegatten mit Dritten betrachten.

a) Die Ehegatten schließen oft Verträge miteinander, durch die sich der eine Teil gegen Gewährung einer Vergütung zu einer persönlichen Leistung verpflichtet, etwa zur Pflege in Krankheitsfällen, zur Mitarbeit im Hauswesen, im Geschäft usw. — Die Verpflichtung zu derartigen Leistungen

entspringt der weitergehenden Pflicht zur ehelichen Lebensgemeinschaft oder zur Haushaltsgemeinschaft (§§ 1353, 1356). Da jene Pflichten auch ohne besondere Vereinbarungen zu erfüllen sind, so gewinnt die Abmachung zwischen dem Ehegatten über das Entgelt nicht den Charakter eines gegenseitigen Vertrages. Vielmehr ist in der Gewährung des Entgelts regelmäßig eine steuerpflichtige Schenkung zu erblicken. Anders liegt die Sache, wenn es sich um ein Uebermaß persönlicher Leistungen handelt, das nicht mehr im Rahmen der durch die Ehe begründeten Pflichten liegt. Dann ist ein Dienstvertrag anzuerkennen, der der Besteuerung entzogen ist. Voraussetzung ist jedoch, daß jenes Uebermaß wirklich vorliegt, oder daß der andere Ehegatte es annimmt. In diesem Sinne hat das RG. (Recht 1908, S. 618) in einem Falle entschieden, wo ein Gastwirt von hinfälliger Körperbeschaffenheit eine rüstige Frau heiratete, um aus den Schulden herauszukommen und ihr Ersparnisse aus dem Geschäft für ihre Tätigkeit gab.

b) Schenkungen zwischen Ehegatten bilden einen wichtigen Gegenstand steuerrechtlicher Erörterung. Die Schenkungen zwischen Ehegatten sind grundsätzlich steuerpflichtig. (§ 9 ErbStG.). Die Steuerpflicht der Schenkungen erstreckt sich auf den Grundstückswechsel zwischen Ehegatten. Die GrESteuer ist in diesem Falle nicht zu zahlen, wenn nicht die Form der Schenkung gewählt ist, um die GrE.-St. zu ersparen (§ 8 I, 1 GrEStG.). Die Schenkungssteuerpflicht wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Schenkung zur Belohnung („remuneratorische Schenkung") oder unter einer Auflage gemacht oder in die Form eines lästigen Vertrages gekleidet wird (§ 3 IV, a. a. O.). Hier will das Gesetz offenbar einer Steuerumgehung vorbeugen. Für kinderlose Ehegatten bieten sich bedeutsame Ersparungsmöglichkeiten. Die Ehegatten werden zweckmäßig der Schenkung die Bedingung späterer Geburt eines Kindes hinzufügen und die Vollziehung der Schenkung bis dahin aussetzen. Eine

Steuervergünstigung läßt sich auch durch Einführung der allgemeinen Gütergemeinschaft erzielen, vorausgesetzt, daß der Güterstand für die Dauer beabsichtigt ist. In diesem Falle wäre eine in der Einführung des Güterstands liegende Besserstellung des anderen Gatten nämlich nicht schenkungssteuerpflichtig. (Vgl. § 10.)

Wichtig ist in diesem Zusammenhange die Abrede des „Rückfalls" einer Schenkung für den Fall des früheren Todes des Beschenkten. Die Steuerfreiheit des Rückfalls ist im Gesetz nur für Eltern und Großeltern vorgesehen (§ 18 I, 12 ErbStG.). Die Ehegatten werden daher eine Abrede treffen im Hinblick auf § 42 ErbStG., wonach die Steuer zu erstatten ist, soweit ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts hat herausgegeben werden müssen (vgl. Karger, S. 150 III).

Doch gelten wichtige Ausnahmen: Der Schenkungserwerb des Ehegatten ist gemäß § 9 Kl. I Abs. II in Verbindung mit § 1 II ErbStG. steuerfrei, wenn im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld leben: 1) Kinder und die diesen gleichgestellte Personen (Abs. I Nr. 2—5), 2) Abkömmlinge der Personen zu 1) mit Ausnahme der Wahlkinder, 3) die mitangenommenen Kinder von Wahlkindern. Ohne Rücksicht auf das Vorhandensein von Kindern gewährt das Gesetz im § 18 I dem Ehegatten Steuerfreiheit:

a) bei einem Erwerb bis zu 5000 ℳ (Nr. 1);
b) für Kunstgegenstände und Sammlungen mit gewissen Einschränkungen (Nr. 5);
c) für einen Schulderlaß zur Beseitigung einer „Ueberschuldung" (Nr. 8);
d) für einen Erwerb, der mit dem vorhandenen eigenen Vermögen 10 000 ℳ nicht übersteigt, in Fällen der Erwerbsunfähigkeit der Beschenkten (Nr. 10);
e) für Unterhalts- und Ausbildungszuwendungen in angemessenen Grenzen (Nr. 14);
f) für die üblichen Gelegenheitsgeschenke, z. B. Hochzeitsgeschenke (Nr. 16).

c) Den Grundstücksverkehr zwischen Ehegatten läßt das Gesetz nicht steuerfrei. Die Wirtschaftseinheit der Ehegatten könnte sonst zu sehr zum Nachteile des Steuerfiskus ausgebeutet werden. Daß die Grundwechselabgabe entfällt, wenn Schenkungssteuer zu entrichten ist, wurde bereits erwähnt.

Zum Schluß soll die völlige Steuerfreiheit des erwerbenden Ehegatten in allen den Fällen erwähnt werden, wo sich der Uebergang kraft Gütergemeinschaft vollzieht (§§ 8 I, 2, 3 und 8 II GrEStG.)

Leben die Ehegatten im ordentlichen gesetzlichen Güterrecht oder in Gütertrennung, so haben sie den Grundstückserwerb wie Bruchteilseigentümer zu versteuern. Die Verwandtschaft eines Ehegatten mit dem Veräußerer hat gemäß § 8 I, 4 GrEStG. nur für jenen Steuerbefreiung zur Folge. Der andere Ehegatte hat nach RFH. 8, 282 die Steuer nach dem halben Grundstückswert zu entrichten.

d) Im § 18 b) KapVStG. wird dem Ehegatten für die Ueberlassung von Rechten an Erwerbsgesellschaften Steuerfreiheit gewährt.

e) Den Fällen zu a—d stehen die Rechtsgeschäfte von Ehegatten mit Dritten gegenüber. Wird eine Zuwendung von einem Dritten an einen Ehegatten gemacht, um diesem die Mittel für eine Schenkung an den andern Gatten in die Hand zu geben, so wird damit jener Zuwendung die Eigenschaft als Schenkung nicht genommen. Es ist daher Schenkungssteuer zu entrichten. In diesen Fällen ist nämlich der schenkende Gatte um die Mittel bereichert, die er andernfalls aufwenden müßte, um das Geschenk zu machen (Kipp § 3 Anm. 165). Die unentgeltliche Eingabe eines Heiratsguts an den Schwiegersohn, der mit der Tochter des Schenkers in gesetzlichem Güterrecht lebt, gilt im Streitfall als Schenkung an die Tochter (RFH. 4, 126). Wendet ein Dritter dem Ehemann

zur Gewährung des Unterhalts unentgeltlich eine Hypothek zu, so ist Schenkung anzunehmen (Ehm im Handb. B. § 3, Anm. 29). Der Beweggrund ist hier wie allgemein unerheblich.

§ 7.

B. Lösung der Ehe durch Tod, Scheidung oder Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft.

Die Fälle der Lösung der Ehe spielen im materiellen und formellen Steuerrecht eine bedeutsame Rolle.

I. Die Lösung der Ehe durch Tod hat im Wesentlichen folgende Bedeutung:

1) Im Bereich der Besitzsteuern: Nach dem Tode ist der überlebende Ehegatte gegebenenfalls neu zu veranlagen (§§ 22 I, 10 IV EinkStG., §§ 12, 13 VermStG.). Voraussetzung ist, daß der Pflichtige den Stichtag erlebt hat (Friedrichs, S. 39). Ueber Einzelheiten vgl. § 18 dies. Arb. —

2) Im Bereich des ErbStG.: Der Tod eines Ehegatten ist als Erbfall nach §§ 1, 14 I ErbStG. Voraussetzung für die Besteuerung des Erbanfalls. Der überlebende Ehegatte hat den Erwerb nach § 9 I in Klasse I zu versteuern. Der Steuersatz staffelt sich von 2—15 v. H, Das ErbStG. gewährt aber weitgehende Befreiungen: Die Steuerpflicht entfällt nach § 9 II ErbStG. ganz, wenn der überlebende Gatte mit gemeinschaftlichen Abkömmlingen erbt (Fall der „beerbten Ehe"). Hier liegt streng genommen eine Vererbung nicht vor, denn das Vermögen des Erblassers bleibt in diesem Falle grundsätzlich seiner Familie im engeren Sinne erhalten (Jacobsen in DJZ. 1925, S. 393). Diese Erwägungen treffen jedoch nicht zu, wenn die Ehe eine unbeerbte ist, d. h., wenn der Erblasser außer dem Ehegatten keine gemeinschaftlichen Kinder, vielmehr nur Stiefkinder, vom Vater anerkannte un-

eheliche Kinder, Abkömmlinge von solchen oder Abkömmlinge von an Kindesstatt angenommenen Personen hinterläßt, auf die sich die Annahme nicht erstreckt (§ 9 II). Die Steuerfreiheit tritt unter gewissen Voraussetzungen auch dann ein, wenn die Abkömmlinge zwar nicht mehr leben, aber im Weltkriege gefallen sind (§ 9 I Abs. 3.)

Zu erwähnen ist noch der Fall des „nasciturus" : Nach § 1923 BGB. werden Abkömmlinge, die erst nach dem Tode des Erblassers geboren werden, aber zur Zeit des Todes bereits erzeugt waren, behandelt, als ob sie vor dem Erbfalle geboren wären. Dies muß auch für das ErbStG. anerkannt werden und die Steuerveranlagung ist gem. § 214 AO. zu berichtigen, wenn ein beim Tode des Erblassers erzeugtes Kind später geboren wird.

Der überlebende Ehegatte genießt weitere Vergünstigungen : Es bleiben steuerfrei :

a) ein Erwerb von nicht mehr als 5000 ℳ (§ 18 I, 1 Gs.) ;

b) Hausrat, einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke (s. § 18 I, 4a) ;

c) andere bewegliche körperliche Gegenstände einschl. der im § 38 I 9 RBewG. genannten Gegenstände mit den im Gesetz näher bezeichneten Einschränkungen (§ 18 I 4c).

d) Kunstgegenstände und Sammlungen mit gewissen zeitlichen und sachlichen Einschränkungen (§ 18 I 5) ;

e) Familienbesitz von geschichtlichem, kunstgeschichtlichem oder wissenschaftlichem Wert (§ 18 I 6) ;

f) der „Dreißigste" des § 1969 BGB (§ 18 I 7) ;

g) ein Erwerb, der zusammen mit dem sonstigen Vermögen des Ehegatten 10 000 ℳ nicht übersteigt, in Fällen der Erwerbsunfähigkeit (§ 18 I 10) ;

h) gewisse Schuldbefreiungen (§ 18 I 8, 9) ;

i) angemessenes Entgelt für Pflege des Erblassers (§ 18 I 11), wobei jedoch nur ein Uebermaß von persönlichen Leistungen in Betracht kommen dürfte (vgl. oben § 6 A 3).

Zu erwähnen ist noch, daß § 20 ErbStG. für kurz aufeinanderfolgende Erbfälle eine Vergünstigung gewährt: Die Steuer bleibt unter Umständen zu einem Viertel bis zur Hälfte unerhoben.

Ist der Ehegatte zugleich mit dem Erblasser verwandt, so bestimmt sich seine Steuerpflicht nach dem für ihn günstigsten Verhältnis (Kipp § 3, Anm. 8).

II. Die Lösung der Ehe vollzieht sich außer durch Tod durch folgende Rechtsgestaltungen:

a) Durch das rechtskräftige Urteil auf Grund einer Nichtigkeitsklage (§§ 1329, 1341, 1343 BGB., § 629 ZPO.);
b) durch rechtskräftiges Scheidungsurteil (§ 1564 BGB.).

Hierüber gilt das Folgende:

1) Die Voraussetzungen für die Nichtigkeits- und Anfechtungsklage sind verschieden. Jene ist zulässig a) bei Formungültigkeit der Ehe (§ 1317), b) bei Geschäftsunfähigkeit eines Ehegatten (§ 1325), c) bei Doppelehe (§ 1326), d) bei Blutsverwandtschaft (§ 1327, § 1310), e) bei Ehebruch (§§ 1328, 1312). Die Anfechtungsklage ist zulässig a) beim Fehlen der Einwilligung des gesetzlichen Vertreters (§ 1331), b) bei Irrtum in zwei Fällen (§§ 1332, 1333), c) bei arglistiger Täuschung (§ 1334), d) bei Zwang (§ 1335), e) bei Wiederverheiratung, wenn der für tot erklärte Ehegatte noch lebt (§ 1350). Die Wirkung des auf die Nichtigkeits- oder Anfechtungsklage ergehenden Urteils ist die gleiche: In beiden Fällen ist die Ehe als von Anfang an nichtig anzusehen (§ 1343). Der Ausdruck „nichtige Ehe" umfaßt daher außer den für nichtig erklärten auch die erfolgreich angefochtenen Ehen (Siméon-David § 115, 3). Die Urteile wirken nicht nur zwischen den Parteien, sondern für und gegen Alle (Stein § 629 Anm. I und RGR.-Komm. § 1564, 4). Die Nichtigkeit

wirkt in die Vergangenheit zurück, d. h. die Gatten werden so behandelt, als ob sie nie verheiratet gewesen wären. Ein errichteter Ehevertrag und ein gemeinschaftliches Testament sind nichtig, es bestehen keine Ansprüche aus dem Güterrecht, keine Erbrechte (RG. 67, 56). Doch nur die formungültige nicht ins Heiratsregister eingetragene Ehe (§ 1324) hat diese strenge Folge; im übrigen ist die Wirkung abgeschwächt: Dritten gegenüber kann die Nichtigkeit grundsätzlich nur entgegengesetzt werden, wenn die Nichtigkeit schon bei der Vornahme des Rechtsgeschäfts durch Urteil ausgesprochen war, oder wenn der Dritte die Nichtigkeit kannte (§ 1344). Unter den Ehegatten bewendet es nur dann bei den allgemeinen Folgen, wenn beide Gatten entweder in gutem oder in bösem Glauben waren (§§ 1345, 1578).

Die Gründe der Nichtigkeits- oder Anfechtungsklage sind steuerrechtlich ohne Belang. Wirkung hat nur allein die rechtsgestaltende Kraft des Urteils.

a) Im Bereich der Vermögenssteuern übt die Nichtigkeit eine gewisse Wirkung auf die Gesamtveranlagung der Ehegatten aus. Siehe darüber § 18 dies. Arb.

b) Für die Erbschaftssteuer ist das Verhältnis zum Erblasser maßgebend, wie es zur Zeit des Erbanfalls besteht. Wenn aber durch Tatsachen, denen das Recht rückwirkende Kraft beilegt, nach dem Tode des Erblassers das Verhältnis geändert wird, so ist diese Rückwirkung auch steuerlich zu beachten (Kipp § 9 Anm. 7). Das gilt insbesondere für den Wegfall des Erbschaftserwerbs infolge späterer Nichtigkeits- oder Anfechtungsklage. In diesem Falle müßte der Ehegatte von der Steuer freigestellt oder eine etwa gezahlte Steuer erstattet werden. Bleibt der Erwerb unter besonderen Umständen trotz der Nichtigkeit bestehen, so ist der Erwerb nicht nach den für Ehegatten geltenden Sätzen zu versteuern. Vielmehr würde die dem früheren Ehegatten vom Gesetz

eingeräumte Steuervergünstigung oder Steuerfreiheit wegfallen und an ihre Stelle volle Steuerpflicht nach den Sätzen der Klasse V treten.

c) Diese Erwägungen gelten auch im Bereich der Grunderwerbssteuer für alle die Fälle, in denen ein Ehegatte kraft Güterstandes steuerfreies Grundeigentum erworben hat (§ 8 I, 2, 2 und II GrEStG.).

d) Denkbar sind auch Verträge zwischen Ehegatten und mit Dritten im Hinblick auf eine spätere Lösung der Ehe infolge Nichtigkeits- oder Anfechtungsklage. Diese Verträge stehen für die steuerliche Betrachtung auf gleicher Stufe wie die Verträge im Hinblick auf die Ehescheidung, sie sind daher erst später (unten 2) zu behandeln.

2) Für die Lösung der Ehe durch Scheidung sind vom Gesetz bedingte und unbedingte Gründe vorgesehen : a) Ehebruch usw. — (§ 1565), Lebensnachstellung (§ 1566), böswilliges Verlassen (§ 1567). b) Schwere Pflichtverletzung usw. — (§ 1568), dauernde Geisteskrankheit (§ 1569). Diese Gründe sind für die steuerliche Betrachtung ebensowenig von Belang wie die Nichtigkeits- oder Anfechtungsgründe. Entscheidend ist vielmehr die Rechtskraft des Urteils.

α) Im Bereich der Vermögenssteuern übt die Rechtskraft Einfluß auf die Gesamtveranlagung aus (vgl. § 18 dies. Arb.).

β) Auf dem Gebiete der Erbschaftssteuer ist zu beachten : Die geschiedenen Ehegatten steuern in Klasse V. Nicht selten schließen Ehegatten Verträge im Hinblick auf die spätere Ehescheidung. Die Verträge können nach Bürgerlichem Recht (§ 138 BGB.) nichtig sein. Ist das der Fall, so kommt es für das Steuerrecht noch darauf an, ob die Beteiligten die Vertragswirkungen gelten lassen. Ist die Frage zu bejahen, dann können Leistung und Gegenleistung nach ständiger Rechtsprechung des RFH. (vgl. Bd. 8, 140) einer steuerlichen Beurteilung unterworfen werden. Man wird zu prüfen haben, „ob der von einem der Ehegatten dem andern

gemachten Zuwendung ein wirtschaftliches Entgelt gegenübersteht". (Kipp, § 3 Anm. 163). Handelt es sich nur um die Befreiung des einen Gatten vom unleidlich gewordenen Eheband, so ist die dafür gemachte Leistung schenkungsteuerpflichtig. Dagegen sind die Vergleiche über die Vermögensauseinandersetzung nach erfolgter Scheidung von der Steuer befreit (Kipp, a. a. O.). Dabei ist § 1614 I BGB. der den Verzicht auf den Unterhalt für die Zukunft für rechtsunwirksam erklärt, gemäß § 1580 III BGB. hier nicht anwendbar.

3) Die vom Gesetz (§§ 1575 ff. BGB.) zugelassene Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft ist nur eine unvollkommene Lösung der Ehe. Es treten zwar alle mit der Scheidung verbundenen Wirkungen ein, aber das Eheband selbst wird nicht gelöst (§§ 1575, 1586 BGB.). Die Ehegatten können auch durch formlosen familienrechtlichen Vertrag die eheliche Gemeinschaft wieder herstellen und damit die Ehe von Neuem aufleben lassen (Siméon-David § 123, 12).

Für das Steuerrecht gilt Folgendes :

a) Bei der Vermögenssteuer hindert die Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft die Gesamtveranlagung (§ 18 dies. Arb.)

b) Bei der Erbschaftssteuer werden die Ehegatten nach Rechtskraft des Urteils wie im Falle der Ehescheidung behandelt. Das bedeutet, daß dem Ehegatten die Steuervergünstigung oder Steuerfreiheit des § 9 Kl. I Abs. I, II ErbStG. nicht zusteht. Das Erbrecht und die daran geknüpften steuerlichen Folgen entfallen auch dann, wenn ein Ehegatte die Aufhebungsklage erhoben hatte, aber vor rechtskräftiger Entscheidung gestorben war (§ 1933 BGB. ; Kipp § 9 Anm. 11). Die gleichen Erwägungen treffen für letztwillige Verfügungen zu (§ 2077 BGB.). Ist dagegen aus den erbrechtlichen Verfügungen zu entnehmen, daß eine Zuwendung trotz des Aufhebungsurteils wirksam bleiben soll, so hat der überlebende Ehegatte den Erwerb nach den Sätzen Klasse I zu

versteuern. Denn zur Zeit des Todes bestand die Ehe dem Bande nach und eine Scheidungsklage ist nicht mehr möglich (Kipp § 9 Anm. 11).

c) Für die Grunderwerbssteuer ist die Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft bedeutungslos: Das Urteil hat gleich dem Scheidungsurteil nicht rückwirkende Kraft, sodaß eine einmal gewährte Steuervergünstigung bestehen bleiben muß.

II. Titel: Die vermögensrechtlichen Beziehungen der Ehegatten. (Eheliches Güterrecht.)

§ 8.

I. Allgemeines.

Unter ehelichem Güterrecht ist „die Gesamtheit derjenigen Vorschriften zu verstehen, die sich auf die durch die Ehe geschaffenen und bedingten vermögensrechtlichen Verhältnisse der Ehegatten zueinander und zu Dritten beziehen" (Warneyer Vorbem. 1 vor § 1363). Mit dem Personenrecht der Ehegatten war von jeher ihr Güterrecht eng verknüpft. Vor der Einführung des BGB. gab es mehr als 100 einzelne Güterrechtssysteme (RGR. Komm. Vorbem. 1 vor § 1363). Das BGB. hat der Zersplitterung ein Ende gemacht und als ordentliches gesetzliches Güterrecht den Güterstand der ehemännlichen Verwaltung und Nutznießung am Frauengut festgesetzt, daneben den Ehegatten die Wahl einer der drei Gemeinschaftsformen offen gelassen.

§ 9.

II. Gesetzliches Güterrecht.

(Verwaltungsgemeinschaft.)

1) Das BGB. unterwirft das Frauengut als „eingebrachtes Gut" (§ 1363 ff.) der Verwaltung und Nutznießung des Ehemanns und gibt diesem eine „Verfügungsnutznie-

ßung" (Kohler, S. 187), ein „absolutes Herrschaftsrecht" (Wolff, S. 179). Als dessen Korrelat legt es dem Ehemanne in gewissem Umfange die Haftung für private und öffentliche Lasten der Frau auf (§§ 1385 ff. ; 1411 f.).

2) Nach § 85 AO. liegen dem Ehemanne wegen seines Verwaltungsrechts am Frauenvermögen die gleichen steuerlichen Pflichten ob, die die Frau zu erfüllen hätte. Dazu gehört insbesondere die Sorge für die Entrichtung der Steuern. Die Vorschrift verweist auf das Zwangsverfahren (§ 84 Satz 2 AO.), das im § 18 dies. Arb. näher darzustellen ist. In diesem Zusammenhange sind auch die §§ 90. 92 AO. zu erwähnen, die die steuerliche Haftung des Vertreters und des Vertretenen im Falle der Steuergefährdung und Steuerhinterziehung begründen.

3) Im Vordergrund steuerlicher Betrachtung steht das Nutznießungsrecht des Ehemannes und seine Verpflichtung, die Kosten der Verwaltung des Frauenguts, der Gewinnung der Früchte und darüber hinaus gewisse privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Lasten der Frau zu tragen.

a) Die gewonnenen Nutzungen sind einkommensteuerpflichtig (§§ 40, 45 EinkStG.). Die Kosten der Fruchtziehung sind als Werbungskosten abzugsfähig (§ 16 Eink.-StG.).

b) Wichtig ist die Frage, ob das Nutznießungsrecht der Schenkungssteuer unterliegt (Kipp § 3 A, 194 und Friedrichs, Arch., S. 33) verneinen die Frage zutreffend : Obwohl der Ehemann mit der Eheschließung das Nutzungsrecht erwerbe, sei es doch kein Vermögensposten ; denn er müsse den Unterhalt der Frau und die ehelichen Lasten bestreiten und dies selbst dann, wenn die Eheschließung nur mit Rücksicht auf die Nutznießung erfolge. Die Eheschließung müsse als etwas „für sich zu Betrachtendes" anerkannt werden (Mirre) und eine Steuerumgehung liege nicht vor (§ 5 AO.). Es fragt sich, wie die Zuwendung des Nießbrauchs an den Ehemann zu beurteilen ist, dem kraft Gesetzes ohnehin das

Nutznießungsrecht zusteht. Mirre (Handb. Strutz, S. 690) bejaht die Schenkungssteuerpflicht des Rechtserwerbs. Der RFH. (3,249) vertritt zutreffend den Standpunkt, daß in solchen Fällen zunächst zu prüfen sei, ob wirklich eine Zuwendung vorliegt oder ob es sich nur darum handelt, daß die gesetzliche Nutznießung ohne weiteres durch Reflexwirkung die Zuwendung ergreift und der Erblasser diese Tatsache lediglich feststellt oder erwähnt. Die vom RMdF. geforderte Berechnung des Unterschieds zwischen Zuwendung und der gesetzlichen Nutznießung wird zutreffend abgelehnt. Im Ergebnis wird die Zuwendung des Nießbrauchs für steuerpflichtig erachtet und das gesetzliche Nutznießungsrecht regelmäßig unbeachtet gelassen, zumal es nur Korrelat der Kostentragung ist und mit Lösung der Ehe endigt.

Bei Schenkungen, die in das Eingebrachte fallen oder aus dem Eingebrachten an Dritte gemacht werden, ist, wie Mirre (a. a. O.) und Kipp (§ 3 A. 218) zureffend ausführen, das Nutznießungsrecht gleichfalls nicht zu beachten.

Beim Tode des Mannes ist dessen Nutznießungsrecht erbschaftssteuerlich belanglos (Kipp § 3 A. 2): „In seinem Nachlasse findet sich nichts davon". Beim Tode der Frau bildet das von dem Nutznießungsrecht freigewordene Vermögen den Gegenstand der Vererbung (Kipp, a. a. O.).

c) Nach §§ 1385, 1386, 1388 BGB. muß der Ehemann für die Dauer der Verwaltung und Nutznießung folgende Lasten tragen:

1) die der Frau obliegenden öffentlichen Lasten mit Ausschluß der auf dem Vorbehaltsgut ruhenden Lasten und der außerordentlichen Lasten, die als auf den Stammwert des eingebrachten Gutes gelegt anzusehen sind;
2) die privatrechtlichen Lasten, die auf den zum eingebrachten Gut gehörenden Gegenständen ruhen;
3) Versicherungsleistungen;
4) gewisse Schuldzinsen.

Steuerlich ist nur die 1. Gruppe von Belang.

Zu den öffentlichen Lasten werden im Schrifttum zutreffend die Einkommen-, Vermögen-, Grund und Gewerbesteuer gerechnet:

(Enneccerus-Wolff, S. 193; Kohler, S. 196; Staudinger, § 1385 A. 1; Warneyer § 1385 A. II; Friedrichs Arch., S. 43; RGR. Komm. § 1385 I, 1, Anm. 5.).

Streitig ist, ob die Erbschaftssteuer zu den außerordentlichen öffentlichen Lasten gehört, die als auf den Stammwert gelegt anzusehen und daher vom Manne nicht zu tragen sind. Die Frage wird von Friedrichs (Arch., S. 33) und vom RGR. Komm. (§ 1385, I, 1), von Staudinger (§ 1385 I, A. b) und den dort genannten Schriftstellern bejaht. Schultzenstein (Arch. 29, 210) dagegen verneint die Frage. Er führt zur Begründung an: Die Erbschaftssteuer werde nur von der Bereicherung erhoben, der Pflichtige hafte für sie mit seinem ganzen Vermögen schuldrechtlich, die Steuer sei keine dingliche Last, weil sie nicht mit dem Stammwerte des Erwerbs stehe und falle, es müsse ein Verhältnis wie etwa bei den Anliegerbeiträgen vorliegen. Im gleichen Sinne hat das OVG. (53, 106 ff.) entschieden. Diese Gründe sind aber nicht überzeugend: Eine dingliche, d. h. sachenrechtliche Beziehung der Steuer zum Vermögen wie etwa beim Grundpfand oder Faustpfand wird nicht erfordert. Vom Untergang des Stammwertes des Eingebrachten kann zum mindesten bei Grundstücken keine Rede sein und der Hinweis auf die Anliegerbeiträge und ihre Unabhängigkeit vom jeweiligen Eigentümer des Grundstücks erscheint abwegig. Das Gesetz verlangt nur, daß die Last „auf den Stammwert des Eingebrachten gelegt, anzusehen sei". Das muß für die Erbschaftssteuer angenommen werden, wenngleich sie eine persönliche Schuld der Frau begründet. Die gleichen Erwägungen gelten für die Grunderwerbssteuer. Beide sind danach öffentliche Lasten, die unter die Ausnahmevorschrift fallen

und vom Manne nicht zu tragen sind. Schuldet der Mann die Steuern auch nicht persönlich, so hat er doch gemäß §§ 84, 85, 92 AO. für ihre Entrichtung Sorge zu tragen und gegebenenfalls Steuerstrafen zu zahlen.

4) Kirchensteuern sind Abgaben, die auf Grund der Zugehörigkeit zu einer Religionsgesellschaft geschuldet werden. Es läßt sich nun die Frage aufwerfen, ob nicht der Ehemann gemäß §§ 1385, 1388 BGB. für die Kirchensteuern seiner Frau auch dann persönlich in Anspruch genommen werden kann, wenn die Ehegatten in einer „Mischehe" leben. Grundsätzlich bleiben die kirchlichen Verpflichtungen von den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts unberührt (§ 1588 BGB.). Durch Art. 137 VI RV. erhalten die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften die Befugnis, „auf Grund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben." Die RV. sagt nichts darüber, daß der Kirche diese Befugnis nur gegenüber ihren Mitgliedern zustehe. Man hat im Gegenteil eine dahinhegende Bestimmung im Entwurf III gestrichen (Anschütz, Anm. 10 zu Art. 137). Weiterhin ist festzustellen, daß die §§ 1385, 1388 BGB. in das öffentliche Recht, also auch in das Kirchensteuerrecht eingreifen. Nach dieser Vorschrift hat der Ehemann alle ordentlichen öffentlichen Lasten der Frau persönlich zu tragen. Das muß auch für den Fall gelten, daß er einer anderen Religionsgesellschaft angehört als die Frau. Das OVG. (61, 110) hat die Steuerpflicht nur für den Fall bejaht, daß die Anwendbarkeit dieser Vorschrift im Kirchensteuerrecht ausdrücklich vorgesehen sei. Schultzenstein (Arch. 38, 266) hat dem mit Rücksicht auf den eindeutigen Wortlaut des § 1388 BGB. mit Recht widersprochen und ausgeführt, die Auffassung des OVG. würde dem § 1388 BGB. überflüssig machen. Die Billigkeit spricht gleichfalls dafür, eine Mischehe wie jede andere Ehe zu behandeln. Denn sonst könnte sich der Ehemann durch Bekenntnis-

wechsel oder Austritt aus der Kirche seiner Verpflichtung aus §§ 1385, 1388 BGB. hinsichtlich der Kirchensteuerschuld seiner Frau sehr einfach entledigen.

Sind die Kirchensteuern zu zahlen, so sind sie als Sonderleistungen bei der Einkommensteuer abzugsfähig (EinkStG. § 17 I, 5, 15, I, 2).

5) Das Vorbehaltsgut der Frau unterliegt nicht der Verwaltung und Nutznießung des Mannes (§ 1365). Der Begriff des Vorbehaltsguts ist genau begrenzt (§ 1366 ff.). Zum Vorbehaltsgut gehören in der Hauptsache die zum persönlichen Gebrauch der Frau bestimmten Sachen, ihr Erwerb durch Arbeit und aus Erwerbsgeschäft und das, was durch Ehevertrag, vom Erblasser oder Schenker dazu bestimmt ist. Für den Bereich der Einkommen- und Vermögenssteuer ist es unerheblich, ob das Einkommen oder Vermögen dem Vorbehaltsgut oder eingebrachten Gut zugehört. Entscheidend ist vielmehr die Art des Einkommens oder Vermögens und danach richtet sich auch die selbständige oder gemeinsame Veranlagung. Ueber Einzelheiten siehe § 18 dies. Arb. Für den Bereich der Verkehrssteuern ist nur festzustellen, daß die Frau die Steuer selbst zu tragen hat und daß eine Gesamtveranlagung und damit auch eine Mithaftung des Mannes (§ 95, II, AO.) ausscheidet.

6) Ein Erwerbsgeschäft (§ 1405 BGB.) betreibt die Frau dann selbständig, wenn sie

a) Inhaberin, Mitinhaberin oder Unternehmerin eines gewerblichen Betriebes ist, sei es auch mit Hilfe eines Prokuristen ; oder wenn sie

b) als Künstlerin, Beamtin, Handwerkerin oder rein mechanisch tätig ist (RGR. Komm. § 1367 A. 3).

Die Einkünfte aus diesen Erwerbsgeschäften lassen sich im Hinblick auf die §§ 22 IV, 6 I 3, 4, sowie 35, 36 Eink.-StG. gleichfalls in zwei Gruppen zerlegen : 1) Einkünfte aus

Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb ; 2) Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit und aus unselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Die Einkünfte zu 1) unterliegen der Gesamtbesteuerung (§ 18 dies. Arb.), die zu 2) sind Gegenstand selbständiger Besteuerung, wenn der Betrieb „dem Manne fremd ist". Ob der Mann für die Verbindlichkeiten aus dem Erwerbsgeschäft der Frau persönlich haftet, (§ 1414 BGB.) ist für das Zwangsverfahren (§ 18 dies. Arb.) von Bedeutung. Ob die zum Erwerbsgeschäft der Frau gehörenden Vermögensstücke zu ihrem Vorbehaltsgut oder eingebrachten Gut gehören, ist für die Einzel- oder Gesamtveranlagung im Bereich der Vermögenssteuer unbeachtlich. Maßgebend für die Zusammenrechnung ist § 10 VermStG. in Verbindung mit § 48 RBewG.

III. Vertragsmäßiges Güterrecht.

A. Allgemeines.

§ 10.

I. Den Ehegatten steht es frei, den veränderten Lebens- und Wirtschaftsverhältnissen entsprechend statt des ordentlichen gesetzlichen Güterstandes die Gütertrennung oder eine der drei Gütergemeinschaftsformen einzuführen, die gewählte Form wieder aufzuheben und eine andere an ihre Stelle zu setzen (§ 1432). Die Rechtsgrundlage ist ein Vertrag (Ehevertrag), der der gerichtlichen oder notariellen Form bedarf (§ 1434).

Es erhebt sich nun die Frage, ob in der Regelung der Güterrechtsverhältnisse nicht eine Schenkung an den minderbegüterten Ehegatten erblickt werden könne.

1) Im Schrifttum des Bürgerlichen Rechts ist das Vorhandensein einer Schenkung grundsätzlich verneint worden (Enneccerus, S. 148 ; Kohler, S. 220 ; Staudinger § 1432 A. 2d). Es wird betont, daß die verschiedenen Formen des Güterrechts gegeben seien, um den verschiedenen Bestrebungen des ehelichen Lebens nachzukommen, „damit die Ver-

mögensverhältnisse soweit tunlich, dazu beitragen, das Wohl der Familie und die realen und idealen Interessen der Ehegatten zu fördern."

Andererseits hat das RG. (87, 304) in einem bemerkenswerten Falle Schenkung bejaht:

Ein Kaufmann vereinbarte mit seiner zweiten Frau nach Eheschließung die allgemeine Gütergemeinschaft, errichtete aber schon fünf Tage später einen neuen Ehevertrag, durch den Gütertrennung eingeführt wurde. Hier handelten die Ehegatten nach einem einheitlichen Plane. Die güterrechtliche Regelung war nicht den Ehezwecken dauernd dienstbar, sondern enthielt offensichtlich eine unentgeltliche Zuwendung an die Frau. Der Auffassung des RG. folgt das Bayerische Oberste Landesgericht (Recht 09. S. 80).

2) Die Rechtsprechung und das Schrifttum des Steuerrechts stehen im wesentlichen auf dem gleichen Standpunkt.

a) Der RFH. (9,9) verneint im Falle der Einführung der allgemeinen Gütergemeinschaft eine Schenkung grundsätzlich dann, wenn der Ehevertrag bei oder kurz nach Eingehung der Ehe geschlossen wird und führt aus: Der eine Ehegatte könne durch die allgemeine Gütergemeinschaft beabsichtigt haben, beide Vermögensmassen zu vermehren: infolge des Ehevertrags werde das Interesse des andern Gatten erhöht. Anders liege die Sache, wenn sich die Ehegatten aus dem Erwerbsleben zurückgezogen hätten, oder wenn die Regelung auf die mit Rücksicht auf die beim Ableben entstehenden Verhältnisse getroffen sei. Dann könnten nur besondere Umstände die Annahme einer Schenkung ausschließen. Im Schrifttum befaßt sich Kipp (§ 3 A. 157) eingehend mit der Frage. Er lehnt ebenfalls grundsätzlich Schenkung ab mit der Begründung: Im Ehevertrage liege eine Regelung für die Zukunft der Ehegatten; die Dauer der Ehe und die Gunst oder Ungunst der Verhältnisse seien aber nicht zu übersehen. Der im Augenblick besser gestellte Gatte müsse später auch Lasten tragen. —

Dieser Auffassung schließen sich die übrigen Schriftsteller an :

Friedrichs Arch., S. 33, 34 ; Appel, S. 113 ;
Karger, S. 154 ; Warneyer § 1432, II.

Das Schrifttum ist auch einig darin, daß ganz besondere Umstände die Annahme einer Schenkung zulassen, zumal dann, wenn die Erschleichung der Steuerfreiheit einziger Zweck des Ehevertrags ist (Kipp, a. a. O.).

b) Die Frage, ob die im besonderen Falle eintretende Steuerpflicht schon beim Abschlusse des Ehevertrags oder erst bei der Auseinandersetzung (§§ 1476, 1546 BGB.) anzunehmen sei, hat Kipp (a a. O.) zutreffend im ersteren Sinne entschieden und ausgeführt, daß „die Absicht der alsbaldigen Auseinandersetzung und deren Vollziehung nur zu dem Beweise gereiche, daß die Begründung der allgemeinen Gütergemeinschaft unter Einigung der Unentgeltlichkeit erfolgte."

Wird bei der Auseinandersetzung dem einen Ehegatten mehr als die Hälfte zugewendet, so liegt gewöhnlich Schenkung vor. Die Vermeidung eines künftigen Erwerbs (§ 517 BGB.) ist aber auch hier keine Schenkung, wenn etwa die Aufhebung erfolgt, mit Rücksicht auf einen in Aussicht stehenden Erwerb, der Gesamtgut werden würde, der durch die Aufhebung aber dem Erwerber allein zugeschoben werden soll (Kipp, § 3 A. 161).

3) Die Frage der Schenkungssteuer erhebt sich nicht nur bei Einführung der allgemeinen Gütergemeinschaft, sondern auch bei Einführung der Fahrnis- und Errungenschaftsgemeinschaft. Es gelten hierfür die obigen Erwägungen. Auch wenn von bestehender Gütertrennung durch Ehevertrag zur Verwaltung und Nutznießung des Mannes übergegangen wird, ist Schenkung aus denselben Gründen zu verneinen (Kipp § 3 A. 154).

II. Gehen aber kraft Vereinbarung einzelne Vermögensstücke von einer Gütermasse in die andere über — etwa vom Vorbehaltsgut in das eingebrachte Gut, so ist mit

Kipp (§ 3 A. 161), Friedrichs (Arch., S. 133) und RFH. (JW. 21, 603) die Steuerpflicht zu bejahen. Es handelt sich um abgeschlossene Vorgänge, deren wirtschaftlicher Erfolg aus dem Geschäft selbst zu ersehen ist (Friedrichs, a. a. O.).

III. Für Steuerersparung ist nach diesen Feststellungen kein Raum: wird gemäß § 5 AO. der Ehevertrag — weil mißbräuchlich verwandt — außeracht gelassen und Schenkungssteuer erhoben, so kann von Steuerersparung, die eine angemessene Rechtsform voraussetzt, keine Rede mehr sein. Wollen die Ehegatten einander etwas schenken und dennoch steuerlich günstig dabei verfahren, so steht ihnen nur offen, ihrer Schenkung die Bedingung des Rückfalls hinzuzufügen (vgl.: § 6 A. 3b dies. Arb.) Die von Rombach (S. 112) aufgeworfene Frage ist damit verneint. Die Ausführungen Kargers (S. 155) ergeben nichts Gegenteiliges.

IV. Das Güterrechtsregister (§ 1558 BGB.) dient dem Schutze Dritter. Eine eintragungsfähige Tatsache wirkt, ehe sie eingetragen ist, redlichen Dritten gegenüber nicht (Enneccerus-Wolff, § 42 V). Das gilt für Eheverträge, durch die die Verwaltung und Nutznießung des Mannes ausgeschlossen oder geändert wird; ferner für solche, durch die eine im Güterrechtsregister eingetragene Regelung ausgeschlossen oder geändert wird; schließlich für eine Reihe weiterer Rechtsgeschäfte des ehelichen Güterrechts (§§ 1431, 1435, 1545 II, 1548 II). Grundsätzlich kommen hierfür nur Rechtsgeschäfte zwischen den Ehegatten und Dritten und die rechtskräftigen Urteile in Frage. Es scheiden aus, alle gesetzlichen Ansprüche: z. B. Deliktsforderungen. Bestritten ist, ob das Register den guten Glauben auch dann schützt, wenn das Recht des Dritten auf einem Verwaltungsakt beruht (Friedrichs Arch. I, 1, S. 30 ff.). Im Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner ist aber von einem rechtsgeschäftlichen Verkehr keine Rede.

Auch die durch die Rechtshängigkeit und die Urteilsrechtskraft geschaffenen Beziehungen spielen im Steuerrecht

keine Rolle. Denn die gemäß § 81 AO. durch Tatbestandsverwirklichung entstandene Steuerschuld bedarf zu ihrer zwangsweisen Geltendmachung regelmäßig keines Vollstrekkungstitels. Der Steuerbescheid hat nur deklaratorische Bedeutung und Rechtsschutzfunktion (Hensel, S. 171-72), wie überhaupt das Steuerverfahren in wesentlich anderen Formen verläuft als der Zivilprozeß (Hensel, S. 177 ff.). Auch ein Hinweis auf §§ 1385, 1388 BGB. würde fehlgehen: Es greift hier das bürgerliche Recht in das öffentliche Recht ein, indem es dem Ehemanne auch die öffentlichen Lasten der Frau auferlegt. Soweit die §§ 1385, 1388 BGB. danach öffentliches Recht sind, erscheint die Anwendung des § 1435 ausgeschlossen.

Das Steuerrecht geht eigene Wege: Im Bereich der Einkommensteuer werden Einzel- wie Gesamtveranlagung ohne Rücksicht auf den Güterstand vorgenommen, nur die Einkommensquelle ist entscheidend. Im Bereich der Verkehrssteuern ist der Rechtsvorgang — gleichviel ob rechtsgeschäftlicher oder gesetzlicher Natur — Besteuerungsgrundlage. Wenn nach §§ 299 II, 303 AO. das Zwangsverfahren auch auf Dritte, d. h. auf den Ehegatten, ausgedehnt werden kann, so ist dabei das zwischen den Ehegatten herrschende Güterrechtsverhältnis zu Grunde zu legen. Die an die Eintragung in das Güterrechtsregister geknüpften Rechtsfolgen kommen danach für das Steuerrecht nicht in Betracht.

V. Eheverträge unterliegen der Stempelsteuer (Preuß. StempStG. TarifSt. 5).

Hierüber vgl. § 3 II 2a dies. Arb. Das gilt für alle Verträge, gleichviel welchen Inhalts.

§ 11.

B. Gütertrennung.

1) Die Gütertrennung ist der Güterstand, bei dem die Ehegatten ihr Vermögen völlig unabhängig voneinander ver-

walten und nutzen. Nur aus der Lebens- und Haushaltsgemeinschaft, insbesondere der Bestreitung des ehelichen Aufwands, ergeben sich gemeinsame Vermögensbeziehungen, die das BGB. in den §§ 1426 ff. geregelt hat. Der Güterstand tritt kraft Gesetzes ein nach §§ 1364, 1587 und in einigen anderen Fällen, vor allem kraft Ehevertrags (§ 1432).

2) Für das Steuerrecht, insbesondere Erbschaftssteuerrecht, ist die rechtsgeschäftliche Begründung der Gütertrennung allein von Bedeutung. Schließen die Ehegatten bei oder nach Eingehung der Ehe die Rechte des Ehemannes am Frauengut aus, so liegt darin keine Schenkung an die Frau. Denn mit der Nutznießung war als deren Korrelat die Pflicht zur Tragung gewisser Lasten verbunden und von einer Bereicherung des Mannes war zur Zeit der Begründung des Güterstandes steuerlich keine Rede (Kipp, § 3 A, 156).

Wird eine bestehende Gütergemeinschaft mit der Wirkung aufgehoben, daß Gütertrennung eintritt, so entfällt Schenkungssteuerpflicht, wenn nicht Sonderfälle vorliegen (§ 10, 2b dies. Arb.)

Im Bereich der Einkommen- und Vermögenssteuer sowie der Grunderwerbssteuer ist die Gütertrennung ohne Belang.

3) Einkünfte und Vermögensstücke des Erwerbsgeschäfts der Frau sind steuerlich wie nach § 9 dies. Arb. zu behandeln.

C. Gütergemeinschaft.

§ 12.

1) Allgemeine Grundsätze.

I. Als Formen der ehelichen Gütergemeinschaft können die Ehegatten durch Ehevertrag die allgemeine Gütergemeinschaft, die Fahrnis- und die Errungenschaftsgemeinschaft einführen. Jeder Rechtsform liegt der Gedanke zu Grunde, daß das beiderseitige Vermögen ganz oder teilweise

gesamthänderisch gebunden ist, d. h., daß nur die Ehegatten zur „gesamten Hand" an ihrem Vermögen berechtigt und verpflichtet sind. Ueber das Wesen der gesamten Hand siehe oben (§ 2 B II).

1) Seinen vollkommensten Ausdruck findet dieser Gedanke in der allgemeinen Gütergemeinschaft. Die allgemeine Gütergemeinschaft (§§ 1436 f.) verfolgt den Zweck, „die vollständige Lebensgemeinschaft, welche die Ehe unter den Ehegatten begründet, auch in vermögensrechtlicher Beziehung zum Ausdruck zu bringen" (Planck § 143 6 Vorbem. 1). Das BGB. geht dabei von dem deutschrechtlichen Gedanken des Gesamthandeigentums aus.

2) Die Fahrnisgemeinschaft wird vom BGB. (§§ 1548 ff.) als eine abgewandelte Gütergemeinschaft behandelt. Ihr liegt der Gedanke zu Grunde, „daß alles, was die Ehegatten bei Eintritt des Güterstands haben oder später erwerben, gemeinsam werden soll", mit Ausnahme des vorhandenen oder später durch Erbfolge usw. — erworbenen unbeweglichen Vermögens (Planck, § 1548 Vorbem. 1).

Fehlt unbewegliches Vermögen, so fällt die Fahrnisgemeinschaft mit der allgemeinen Gütergemeinschaft zusammen.

3) Die Errungenschaftsgemeinschaft (§ 1519 ff). umfaßt den künftigen Erwerb beider Ehegatten. Gemeinsam wird „was die Ehegatten durch körperliche oder geistige Arbeit oder als Ertrag ihres Vermögens erwerben" (Planck § 1519 Vorbem. 1). Die einzelnen Gütermassen der Fahrnis- und Errungenschaftsgemeinschaft sind in den §§ 14, 15 dies. Arb. dargestellt.

4) Die fortgesetzte Gütergemeinschaft „trägt die Züge einer strengen und innigen Bindung der gesamten Hand" (Gierke GnTH., S. 417), wenngleich durch die Veränderung des Personenbestands auch in den Rechtsbeziehungen manche Veränderung eintritt: Bei der allgemeinen Gütergemein-

schaft wird nach § 1483 BGB. die Gesamthand nicht aufgelöst, wenn einer der Ehegatten stirbt, vielmehr wird zwischen dem überlebenden Gatten und den gemeinschaftlichen erbfolgeberechtigten Abkömmlingen die Gütergemeinschaft fortgesetzt (Fall „der beerbten Ehe"). Im Falle der Fahrnisgemeinschaft tritt Fortsetzung nur kraft Ehevertrages (§ 1557), im Falle der Errungenschaftsgemeinschaft überhaupt nicht ein. Der Anteil des Verstorbenen gehört nicht zu seinem Nachlasse. Die durch den Tod eines gemeinschaftlichen Abkömmlings entstandene Lücke wird kraft Gemeinschaftsrechts durch Anwachsung ausgefüllt (Kohler, S. 273). Ueber die Einzelheiten, insbesondere die Gütermassen vgl. § 16. Alle diese Feststellungen gelten gemäß § 1482 BGB. nicht, wenn beim Tode eines Gatten gemeinschaftliche Abkömmlinge fehlen (Fall der „unbeerbten Ehe").

II. Für das Recht der Gütergemeinschaften gelten im Steuerrecht folgende allgemeine Grundsätze:

1) Das Gesamthandseigentum wird wie Bruchteilseigentum besteuert (§ 2 B II 2a dies. Arb.).

2) Die Einführung, Aufhebung oder Aenderung der allgemeinen Gütergemeinschaft, der Fahrnis- oder der Errungenschaftsgemeinschaft ist grundsätzlich nicht schenkungssteuerpflichtig, von Ausnahmefällen abgesehen (vgl. § 10, I dies. Arb.; ebenso: Kipp § 3 A. S. 158 f.).

Gehen dagegen einzelne Vermögensstücke vom Vorbehaltsgut, vom eingebrachten Gut oder vom Sondergut in das Gesamtgut über oder umgekehrt, so liegt regelmäßig Schenkung vor (Kipp, a. a. O., (10 II dies. Arb.).

3) Die Grunderwerbssteuer entfällt nach § 8 I 2 GrundErwStG. bei der Begründung, Aenderung, Fortsetzung und Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft; ferner nach § 8 I 3 GrEStG. beim Erwerb auf Grund von Verträgen, die zwischen Teilnehmern an einer ehelichen oder fortgesetzten Gütergemeinschaft zum Zwecke der Teilung der zum Gesamtgut gehörenden Gegenstände abgeschlossen werden: dem

Erwerb kraft Vertrags steht der Erwerb durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren gleich. Schließlich kommt die Befreiung nach § 8 I 3 gemäß § 8 II GrEStG. auch Ehegatten von Teilnehmern an einer fortgesetzten Gütergemeinschaft, sowie Ehegatten von Abkömmlingen zu, wenn sie auf Grund des bestehenden Güterstands ohne rechtsgeschäftliche Uebertragung Miteigentum erwerben.

2) Einzelne Formen.

§ 13.

a) Allgemeine Gütergemeinschaft.

I. Bei der allgemeinen Gütergemeinschaft gibt es möglicherweise fünf getrennte Gütermassen: Das Gesamtgut (§ 1438), das Vorbehaltsgut des Mannes und der Frau (§ 1440), kraft besonderer Vereinbarung oder kraft Erwerbs gemäß §§ 1369, 1370, und schließlich das Sondergut des Mannes und der Frau (§ 1439), d. h. Gegenstände, die nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden können.

II. Für das Steuerrecht sind folgende Besonderheiten festzustellen:

1) Bei der Einkommensteuer ist die Frage unerheblich, in welche Gütermasse das Einkommen fällt. Entscheidend ist nur die Einkommensquelle.

2) Im Bereich des Erbschaftssteuergesetzes haben die in den §§ 10, 12 dies. Arb. entwickelten allgemeinen Grundsätze volle Bedeutung.

a) Bei Schenkungen aus dem Gesamtgut werden die Ehegatten als Gesamthänder je zur Hälfte besteuert (RFH. 11, 320; Karger S. 108; Mirre in Strutz Hdb., S. 690). Auch wenn der Mann kraft seines Verwaltungsrechts aus dem Gesamtgut Schenkungen macht, ist mit Kipp (§ 3 A. 216) „der Ursprung der Bereicherung" ins Auge zu fassen und die Steuer von den Gatten je zur Hälfte zu erheben. Fehlt die

Einwilligung oder Genehmigung der Frau, so ist mit Kipp (a. a. O.) freilich nur persönliche Haftung des Mannes und Haftung des Gesamtguts anzunehmen. Von Wichtigkeit wird die Haftung nach Bruchteilen in den Fällen der Verwandtschaft des Beschenkten mit einem der Gatten: Dann tritt Befreiung oder Ermäßigung nur bezüglich dieses einen Ehegatten ein.

b) Das Gleiche gilt für einen Sonderfall: Nach § 2054 BGB. gilt eine Zuwendung, die aus dem Gesamtgut erfolgt im Zusammenhange mit der Ausgleichungspflicht als von jedem Gatten zur Hälfte gemacht. Demgemäß ist auch die Erbschaftssteuer zu berechnen. War der Bedachte nur mit einem Ehegatten verwandt und beschränkte sich insoweit seine Ausgleichungspflicht auf die Hälfte des Erworbenen, so ist die Erbschaftssteuer auch nur zur Hälfte zu erheben. So auch Kipp (a. a. O.), der zutreffend auf § 13 ErbStG. hinweist.

3) Im Bereich des Grunderwerbssteuergesetzes gilt Folgendes:

a) Beim Erwerb und bei der Veräußerung von Gesamtgutsgrundstücken hat der Gedanke der Bruchteilsbesteuerung seine besondere Bedeutung. Er liegt der Entscheidung des RFH. Bd. 19, 256 zu Grunde. Nach dem Tatbestand hatten die Ehegatten ein zum Gesamtgut gehörendes Grundstück an einem Elternteil des einen Gatten veräußert. Der RFH. geht davon aus, daß die Gesamthand der ehelichen Gütergemeinschaft auch steuerrechtlich keine Rechtspersönlichkeit besitzt, daß vielmehr die Ehegatten als Einzelpersonen zum Gesamtgut Grundstücke erwerben und veräußern. Es wird dabei auf den Plenarbeschluß des RFH. (12,76) hingewiesen und dann festgestellt, daß gemäß § 80 II AO. nur die ideelle Grundstückshälfte des mit dem erwerbenden Elternteil verwandten Gatten steuerfrei sei. War hiernach die Frau allein

steuerpflichtig, so ist doch gemäß §§ 1443 BGB. und 85, 79 II AO. der Mann zur Zahlung der Steuer aus dem Gesamtgut verpflichtet.

b) Eine andere Entscheidung des RFH. (11,36) knüpft an den Grundsatz an, daß der Uebergang eines Vermögensstücks von einer Gütermasse in die andere steuerpflichtig ist. Nach dem Tatbestand hatten die Eheleute bei Begründung der allgemeinen Gütergemeinschaft vereinbart, daß ein Grundstück, das ihnen bisher je zur Hälfte gehört hat, ganz in das Vorbehaltsgut der Frau fallen solle. Der RFH. vertritt hier zutreffend den Standpunkt, daß Steuerfreiheit gemäß § 8 I 2 GrEStG. nur dann gewährt wird, wenn sich der Eigentumsübergang „vermöge" (nicht nur bei Gelegenheit) der Güterstandsänderung vollzieht. Die Eheleute hatten aber bei Abschluß des Ehevertrags besonders bestimmt, daß das Grundstück ins Vorbehaltsgut der Frau fallen sollte. Die Gesetzesvorschrift ließ daher nur Steuerfreiheit für die der Frau schon gehörende ideelle Grundstückshälfte zu, an der sich ein Eigentumswechsel überhaupt nicht vollzogen hatte. Mit Recht hat der RFH. auch betont, daß § 5 AO. dann anwendbar sei, wenn die Eheleute zunächst Gütergemeinschaft eingeführt, sie dann wieder aufgehoben und bei der Auseinandersetzung der Frau das Grundstück zum Alleineigentum übertragen, danach erneut Gütergemeinschaft eingeführt und dabei das Grundstück zu Vorbehaltsgut der Frau erklärt hätten. Im übrigen ist zutreffend darauf hingewiesen, daß der Grundstückswechsel zwischen Ehegatten grundsätzlich steuerpflichtig ist.

b) Fahrnisgemeinschaft.

§ 14.

I. Bei der Fahrnisgemeinschaft umfaßt das Gesamtgut außer dem beweglichen Vermögen die Errungenschaft, d. h. die nach Einführung des Güterstandes erworbenen Grundstücke (§ 1549). Eingebrachte Güter beider Gatten sind

a) die Grundstücke, die die Gatten bei dem Eintritt der Fahrnisgemeinschaft haben oder während der Gemeinschaft durch Erbfolge usw. — erwerben ; b) Gegenstände, die nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden können ; c) alles, was durch Ehevertrag zum eingebrachten Gut erklärt ist oder gemäß § 1369 erworben wird und gewisse Ersatzstücke. Für das eingebrachte Gut gelten die Vorschriften über die Errungenschaftsgemeinschaft (§ 1550). Vorbehaltsgut der Frau (nicht des Mannes !) ist, was durch Ehevertrag dazu erklärt oder gemäß §§ 1369, 1370 BGB. erworben wird (§§ 1555, 1549, 1440).

Es zeigt sich, daß gerade in diesem Güterstande die vermögensrechtlichen Beziehungen der Ehegatten sehr verwickelt sind. Demgemäß gestaltet sich die Vermögens- und Wirtschaftslage der Ehegatten sehr verschieden. Die Fahrnisgemeinschaft ist in Deutschland im Absterben begriffen, sie wird nur hier und da eingeführt.

(Enneccerus-Wolff II, 2 § 71, I).

II. Der theoretischen und praktischen Bedeutung der Fahrnisgemeinschaft im Bürgerlichen Recht entspricht ihre Bedeutung im Steurrecht. Rechtsprechung und Schrifttum befassen sich nur selten mit ihr. Immerhin ist festzustellen :

1) Für die Einkommen- und Vermögenbesteuerung sind die einzelnen Gütermassen unerheblich. Entscheidend ist vielmehr, woher die Einkünfte stammen. Für die Veranlagung zur Vermögensteuer entscheiden die §§ 10 VermStG. und 48 I RBewG. Näheres im § 18 dies. Arb.

2) Im Bereich des Erbschaftssteuergesetzes gelten

a) die im § 10 I dies. Arb. über die Einführung, Aufhebung und Aenderung der Gütergemeinschaft entwickelten Grundsätze (vgl. dazu auch : Warneyer, § 1549 I ; Kress in Leipz. 25/449) ;

b) die im § 10 II dies. Arb. für die Schenkungssteuerpflicht von Vermögensübergängen innerhalb der Gütermassen gemachten Feststellungen ;

c) die Ausführungen im § 12 II 1 und § 13 III 1 dies. Arb. über die Bruchteilsbesteuerung der Gesamthand und über die Schenkungen aus dem Gesamtgut.

3) Im Bereich des Grunderwerbssteuergesetzes ist zu verweisen

a) auf die allgemeinen Grundsätze über die Steuerfreiheit des Grundstückserwerbs durch Einführung usw. — der Fahrnisgemeinschaft und späteren Erwerb kraft Güterstandes (§ 12 II 2d dies. Arb.),

b) auf die späteren Ausführungen betr. Vermögensübergänge bei der Errungenschaftsgemeinschaft, insbesondere auf die Rechtsprechung des RFH. (4,129 und 9,215). Hier decken sich die Güterstände im wesentlichen und besondere steuerliche Fragen lassen sich für die Fahrnisgemeinschaft nicht aufwerfen.

c) Errungenschaftsgemeinschaft.

§ 15.

I. Bei der Errungenschaftsgemeinschaft bestehen folgende Vermögensmassen:

a) Das Gesamtgut, — nämlich das bewegliche und das unbewegliche Vermögen, das die Ehegatten nach Einführung des Güterstandes erwerben (§ 1519);

b) das eingebrachte Gut eines jeden der Ehegatten, nämlich das, was ihnen vor Einführung des Güterstandes gehörte (§ 1520), ferner das, was während der Gemeinschaft von Todeswegen oder mit Rücksicht auf ein künftiges Erbrecht, durch Schenkung oder als Ausstattung erworben wird (§ 1521), weiter die durch Rechtsgeschäft nicht übertragbaren Gegenstände (§ 1522); sodann alles, was durch Ehevertrag für eingebrachtes Gut erklärt ist (§ 1523); und schließlich, gewisse Ersatzstücke (§ 1524).

c) Vorbehaltsgut der Frau (nicht des Mannes) ist, was durch Ehevertrag für Vorbehaltsgut erklärt ist oder von der Frau nach §§ 1369, 1370 erworben wird (§ 1526).

II. Im Steuerrecht gilt Folgendes:

1) Bei der Einkommensteuer werden die einzelnen Gütermassen wie im Falle der allgemeinen Gütergemeinschaft und der Fahrnisgemeinschaft behandelt (§§ 13 II 1 und 14 II 1 dies. Arb.).

2) Im Bereich des Erbschaftssteuergesetzes gelten die allgemeinen Gesichtspunkte über die Bruchteilsbesteuerung der Gesamthand und über die Einführung usw. — einer Gemeinschaftsform; ferner die Besonderheiten über die Vermögensübergänge innerhalb der Massen und Schenkungen aus dem Gesamtgut (vgl. §§ 14 II, 1 a—c dies. Arb.).

Aus der Rechtsprechung des RFH. seien folgende Einzelheiten hervorgehoben:

Der RFH. hatte in zwei Fällen (4,129 und 9,215) die Frage zu entscheiden, ob ein Grundstück „bei" Einführung der Errungenschaftsgemeinschaft, d. h. „vermöge" Güterstandsänderung ins Gesamtgut gefallen sei und daher gemäß § 8 I 2 GrEStG. beiden Ehegatten Steuerfreiheit zustehe, oder ob das Grundstück vielmehr durch Vertragsabrede zum Gesamtgut erworben sei und daher dem andern (mit dem Veräußerer nicht verwandten) Ehegatten die nach der Hälfte des Grundstückswerts zu berechnende Steuer zur Last falle.

Im ersten Falle (4,129) war zwischen den Eltern des einen Ehegatten und diesem ein Gutsübergabevertrag und außerdem zwischen den Eheleuten ein Vertrag zustande gekommen, nach dem diese rückwirkend von dem Tage der Eheschließung an die Errungenschaftsgemeinschaft und weiter vereinbarten, daß das von der Ehefrau nach dem Uebergabevertrag zu Alleineigentum erworbene Grundvermögen auf beide Eheleute als Gesamtgut in das Grundbuch eingetragen werde. Der RFH. weist zutreffend auf § 8 II GrEStG.

hin, wonach für den andern Ehegatten Steuerfreiheit nur im Falle des Miterwerbs des Grundstücks kraft Güterstandes (nicht auf Grund einer Vertragsabrede) gewährt ist. Im vorliegenden Falle war aber das übergebene Gut von dem Ehegatten „mit Rücksicht auf ein künftiges Erbrecht" erworben und daher gemäß § 1521 ins eingebrachte Gut gefallen. Die Weiterübertragung zum Gesamtgut begründete folglich nur für den mit dem Veräußerer verwandten Ehegatten Steuerfreiheit (§ 8 I 4 GrEStG.).

Im zweiten Falle (9,215) schlossen Eheleute, die im gesetzlichen Güterstande lebten, einen Ehevertrag, durch den sie die Errungenschaftsgemeinschaft einführten. Am gleichen Tage schlossen sie mit den Eltern des Ehemannes einen als Uebergabevertrag bezeichneten Vertrag, durch den die Eltern ihren Grundbesitz übereigneten. Der RFH. geht hier auf den Begriff des Uebergabevertrags näher ein und bemerkt zutreffend: Ein solcher Vertrag sei einer „vorweggenommenen Erbfolge" deswegen gleichzustellen, weil das Entgelt dem Verkehrswert regelmäßig nicht entspreche. Das übergebene Grundstück war daher auch hier gemäß § 1521 BGB. ins eingebrachte Gut gefallen und konnte nur kraft besonderer Abrede ins Gesamtgut gelangen. Dieser Uebergang begründete Steuerfreiheit für den einen, dagegen zur Hälfte Steuerpflicht für den andern Ehegatten. An diesem Ergebnis wird dadurch nichts geändert, daß vor dem Uebertragungsakt der Ehevertrag bereits geschlossen war. Denn beide Rechtsvorgänge fanden am gleichen Tage statt und sind gemäß § 5 AO. einheitlich ins Auge zu fassen.

§ 16.

3) Fortgesetzte Gütergemeinschaft.

I. Bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft sind folgende Gütermassen zu unterscheiden:

a) Das Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft (§ 1485),

b) das Vorbehaltsgut des überlebenden Ehegatten (§ 1486 I),

c) das Sondergut des überlebenden Ehegatten (§ 1486 II),

d) das Vermögen der anteilsberechtigten Abkömmlinge.

II. Im Steuerrecht gilt Folgendes:

1) Für das Einkommen der Gesamthänder trifft § 24 EinkStG. eine besondere Bestimmung: Die in das Gesamtgut fallenden Einkünfte gelten als Einkünfte des überlebenden Ehegatten.

2) Bei der Vermögenssteuer ergeben sich gewisse Besonderheiten aus: dem § 9 VermStG. — Hier wird bestimmt, daß die Steuer von dem Vermögen des überlebenden Ehegatten einschließlich des ganzen Gesamtguts nach dem Steuersatz zu bemessen ist, der zur Anwendung käme, wenn dem Vermögen des überlebenden Ehegatten nur sein Gesamtgutsanteil zuzurechnen wäre.

3) Im Bereich des Erbschaftssteuergesetzes ist Folgendes festzustellen:

a) Nach Bürgerlichem Recht (§ 1483) gehört bei „beerbter Ehe" der Anteil des verstorbenen Ehegatten am Gesamtgut, dem Gesamthandsgedanken entsprechend, nicht zu seinem Nachlasse. Die gemeinschaftlichen, erbfolgeberechtigten Abkömmlinge treten an die Stelle des Verstorbenen. Zwar sind ihre Anteile mit dem des überlebenden Ehegatten gebunden und es bestehen nur Anwartschaftsrechte auf den Teilungsanteil (§§ 1483, 1442, 1498, 1476). Das Erbschaftssteuergesetz geht indessen einen Schritt weiter: Es behandelt die bloße Anwartschaft im § 5 als Erwerb von Todeswegen (vgl. auch: Mirre, Hdb. Strutz, S. 678 ff.), Kipp (§ 5 A. 5) bezeichnet die Fassung des Gesetzes als „übertrieben vorsichtig" und stellt fest, daß sowohl im bürgerlichen wie Steuerrecht ein „Anfall" an die Abkömmlinge vorliege: „Der Anteil ist den Kindern angefallen, und zwar von Todeswegen,

nur freilich nicht als Erbschaft." Diese Feststellung Kipps ist jedoch rein formal. Bei genauerer Prüfung ergibt sich, daß es sich bei dem „Anfall" im Bürgerlichen Recht um einen solchen von Anwartschaften handelt, während das Steuerrecht diese Erscheinung als Erbschaftserwerb (also als gegenwärtiges Recht) auffaßt und zur Besteuerungsgrundlage macht.

b) Der überlebende Ehegatte kann die Fortsetzung der Gemeinschaft nach den Regeln über die Ausschlagung einer Erbschaft ablehnen (§ 1484). Der Anteil des Verstorbenen gehört zu seinem Nachlasse und wird als solcher von den Erben versteuert. Durch die Ablehnung wird der Erwerb der Kinder verringert (Karger, S. 134): Es fällt dem überlebenden Ehegatten außer seiner Gesamtgutshälfte noch der Erbanteil zu, den er nach den allgemeinen Regeln allein zu versteuern hat. Der § 5 ErbStG. kann hier keine Anwendung finden.

c) Die Fälle der Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft sind wie folgt zu behandeln: Der natürliche Beendigungsgrund ist der Tod des überlebenden Ehegatten (§ 1494). Sein Anteil ist als Erbanfall nach den allgemeinen Regeln zu versteuern (Kipp, § 5 A. 5). Die Wiederverheiratung des überlebenden Ehegatten (§ 1493) zieht die Auseinandersetzung nach sich (§ 1497). Der Teilungserwerb ist nicht steuerpflichtig, „denn bei korrekter Auseinandersetzung erhält jeder nur für den Anteil, den er schon hat, den gleichen Wert in anderer Form" (Kipp, a. a. O.).

Die fortgesetzte Gütergemeinschaft endigt ferner durch einseitige Aufhebungserklärung des überlebenden Ehegatten (§ 1492 I). Auch hier tritt Teilung ein, ohne daß Steuer geschuldet wird. Die gleichen Folgen ergeben sich bei Beendigung der Gemeinschaft durch Vertrag der Teilnehmer (§ 1492 II). Die Abkömmlinge können die fortgesetzte Gütergemeinschaft nicht wie der überlebende Ehegatte durch einseitige Erklärung zur Aufhebung bringen. Sie können nur

unter vom Gesetz sehr eng begrenzten Voraussetzungen gegen den überlebenden Gatten auf Aufhebung klagen (§ 1495). Wollen sie diesen Weg wegen der Schwierigkeiten der Beweislast nicht einschlagen, oder liegen die gesetzlichen Voraussetzungen garnicht vor, so kann es vorkommen, daß sie dem überlebenden Ehegatten eine Abfindung geben, um seine Einwilligung in die vertragsmäßige Aufhebung zu erreichen. Eine solche Vereinbarung ist als lästiger Vertrag aufzufassen, wobei die Einwilligung als Gegenleistung der Abfindungssumme gilt; Schenkungssteuer wird nicht geschuldet. So auch Karger, S. 134.

Denkbar ist, daß die Teilhaber die Gemeinschaft nur wenige Tage bestehen lassen und sie dann aufheben, um so Steuern zu ersparen. Dann ist im Hinblick auf § 5 AO. analog der Rechtsprechung des RG. 87.301 mit Karger (zeitgemäße Steuerfragen 1922, S. 17) die Fortsetzung als nicht eingetreten anzusehen und daher volle Steuerpflicht anzunehmen.

d) Beim Tod eines Abkömmlings werden die Anteile der übrigen Gesamthänder vergrößert und es dürfte daher nach den allgemeinen Regeln Erbschaftssteuer zu erheben sein.

Verzichtet ein Abkömmling auf seinen Anteil (§ 1491), so ist zwar keine Erbanfallsteuer, wohl aber Schenkungsteuer begründet. Diese entfällt, wenn der Verzicht entgeltlich ist, wenn es sich also um einen lästigen Vertrag handelt (Kipp, § 5 A. 7).

e) Der „Ausschluß", d. h. die Entziehung oder Beschränkung des Teilungsanteils eines der Abkömmlinge auf Grund letztwilliger Verfügung (§§ 1512, 1513), hat steuerlich zur Folge, daß der den übrigen Teilhabern daraus entstehende Vorteil als Erbschaftserwerb zu versteuern ist. Wird jener Anteil einem Dritten zugewandt (§ 1514), so hat dieser das Zugewandte „als vermächtnisähnlichen Erwerb" zu versteuern (Kipp, a. a. O.).

f) Für alle aus dem Gesamtgut zu entrichtenden Steuern ist der überlebende Ehegatte dem Steuergläubiger auskunftpflichtig (§§ 84, 85 A.). Dem Ehemann eines Abkömmlings liegt die gleiche Pflicht für den betreffenden Anteil ob, darüber hinaus jedoch nur nach Recht und Billigkeit (vgl. RFH. 11, 62).

4) Nach dem Grunderwerbssteuergesetz § 8 I 2, 3 ist Steuerfreiheit für den Grundstücksübergang (zwecks Vermeidung von Doppelbesteuerung) begründet.

IV. Erbrechtliche Verfügungen zu Gunsten eines Ehegatten.

§ 17.

I. Die vermögensrechtlichen Beziehungen der Ehegatten wie sie im gesetzlichen Güterstand festgelegt sind, entsprechen nicht immer ihren Lebens- und Wirtschaftsbedürfnissen. Pagenkopf (S. 125) bemerkt zutreffend, daß die Ehefrau keinen Anteil an der Errungenschaft habe und macht Vorschläge zur Beseitigung dieses Mangels. Nicht immer werden die Ehegatten das Mittel wählen, die Gütergemeinschaft oder die Errungenschaftsgemeinschaft einzuführen. Viel näher liegt es, das vorhandene beiderseitige Vermögen und vor allem die Errungenschaft einander durch eine erbrechtliche Maßnahme zu erhalten.

II. Ehegatten, die gemeinschaftliche Kinder haben, werden in der Hauptsache folgende Testamentsformen ins Auge fassen:

1) Das „deutsche gemeinschaftliche Testament". Es beruht auf dem Gedanken, daß das beiderseitige Vermögen dem überlebenden Ehegatten als Vollerben zufallen und erst nach dessen Tod an die Abkömmlinge oder Dritte als „Schlußerben" übergehen soll (§ 2269 BGB.).

a) Der Ueberlebende hat in diesem Falle nicht nur die Stellung eines Vorerben, und die Bezeichnung als „Berliner Testament" ist daher irreführend (vgl. unten 2). Daraus ergibt sich, daß die Kinder kein „Wartrecht", vielmehr ein

Pflichtteilsrecht haben (vgl. Endemann, S. 57b). Der Ueberlebende hat freie Verfügungsmacht, abgesehen von den Beschränkungen, die sich aus einer sinngemäßen Anwendung der Bestimmungen des § 2287 BGB. ergeben (Kipp, § 3 A. 223). Im Schrifttum (z. B. Endemann, a. a. O.; Karger, S. 153 XII) wird daher vorgeschlagen, den Ueberlebenden für den Fall der Wiederverheiratung auf ein Vermächtnis zu beschränken.

b) Für die steuerliche Behandlung gelten zunächst die allgemeinen Regeln (§ 9 Kl. I ErbStG.). Zu betonen ist aber, daß der Schlußerbe die Steuer nach dem Verhältnis zum Erstverstorbenen zu entrichten hat, falls er zu diesem in einem verwandtschaftlich günstigeren Verhältnis steht als zum Letztverstorbenen (§ 9 III). Darin liegt eine steuerliche Begünstigung des „deutschen Testaments". Für den Fall rascher Aufeinanderfolge beider Erbfälle ist noch § 20 ErbStG. mit der darin gewährten Vergünstigung zu beachten.

2) Das „Berliner Testament".

a) Hierunter ist die letztwillige Anordnung der Ehegatten zu verstehen, wonach ihr beiderseitiger Nachlaß dem Ueberlebenden zufallen und nach dessen Tode das dann noch vorhandene Vermögen auf die Abkömmlinge übergehen soll. Hier hat der Ueberlebende die Stellung eines befreiten Vorerben; die Abkömmlinge sind Nacherben des Erstverstorbenen.

So auch: Karger (S. 101), der mit Recht auf die häufige Verwechslung dieser Form mit dem deutschen Testament hinweist, wie sie sich z. B. im RGR.Komm. § 2269 A. 1 vorfindet. Bürgerlich-rechtlich bedeutet auch diese Testamentsform eine Besserstellung des überlebenden Ehegatten gegenüber der gesetzlichen Erbfolge (Breit, NStR. 19, S. 77). Die Rechtsbeziehungen zwischen dem Vorerben und den Nacherben ergeben sich ohne weiteres aus dem Gesetz (§§ 2100 ff., 2136 ff.).

Beim Eintritt der Vorerbfolge hat der Ueberlebende, da er als Erbe gilt (§ 7 I ErbStG.), den ganzen Nachlaß zu versteuern. Nach seinem Tode trifft die volle Steuerpflicht den Nacherben nach seinem Verwandtschaftsverhältnis zum Vorerben. Doch ist auf Antrag das Verhältnis zum Erstverstorbenen der Berechnung zu Grunde zu legen (§ 7 II). Das Gesetz gewährt dem Nacherben noch eine Vergünstigung: Tritt der Fall der Nacherbfolge unter Lebenden ein, (etwa durch Wiederverheiratung des Vorerben) so wird ihm die vom Vorerben entrichtete Steuer, abzüglich dessen Bereicherung, auf seine Steuer angerechnet (§ 7 III). Sieht man von diesem (für das deutsche Testament unmöglichen) Sonderfall des Vermögensübergangs zu Lebzeiten des Ueberlebenden ab, so ergibt sich für beide Testamentsarten die gleiche steuerliche Lage.

3) Außer diesen beiden wichtigen Testamentsformen kommen für Ehegatten mit gemeinschaftlichen Kindern noch folgende in Betracht:

a) Die unbefreite (einfache) Vorerbschaft (§ 2100 ff.). Die Stellung des überlebenden Ehegatten ist hier bürgerlichrechtlich weniger günstig: er unterliegt Beschränkungen (§ 2113 ff), die sich auf den Grundsatz zurückführen lassen, „daß der Vorerbe den Nachlaß in dem Zustand erhalten muß, der einer ordnungsmäßigen, das Warterecht des Nacherben sichernden Wirtschaftsführung entspricht" (Endemann § 21 II).

Steuerrechtlich ist dagegen seine Lage die gleiche wie im Falle des Berliner Testaments: er gilt nach § 7 I ErbStG. als Erbe. Daraus ergibt sich, daß das Berliner Testament dem Testament mit unbefreiter Vorerbschaft vorzuziehen ist, wenn der überlebende Ehegatte begünstigt werden soll.

b) Die Ehegatten können durch gemeinschaftliches Testament ferner anordnen, daß der Ueberlebende die Hälfte, die Abkömmlinge die andere Hälfte des Nachlasses erhalten.

Begrifflich ist zu beachten, daß im Vergleich zur unbefreiten Vorerbschaft hier das Erbrecht des überlebenden Gatten nicht dem Inhalt sondern dem Umfange nach beschränkt ist. Die Form bedeutet immerhin eine Besserstellung gegenüber dem gesetzlichen Erbrecht, das dem Ehegatten nur ein Viertel des Nachlasses gewährt.

Steuerlich greifen die allgemeinen Regeln Platz: Die Kinder steuern nach Klasse I, der überlebende Ehegatte ist nach § 9 Kl. I, Abs. II steuerfrei.

c) Bestimmen die Ehegatten im gemeinschaftlichen Testament, daß der Ueberlebende ein Drittel des Nachlasses, die Abkömmlinge zwei Drittel erhalten sollen, so ergibt sich bürgerlich-rechtlich (abgesehen natürlich von der rechnerischen Verschiedenheit) die gleiche Rechtslage wie im vorigen Falle.

Steuerlich zeigt sich eine gewisse Begünstigung der (allein steuerpflichtigen) Abkömmlinge, indem sie durch die Teilung möglicherweise in eine niedrigere Steuerstufe kommen.

d) Bestimmen die Ehegatten schließlich, daß der Ueberlebende den Nießbrauch, die Abkömmlinge das Erbrecht am Nachlasse des Erstversterbenden erhalten sollen, so liegt darin eine Besserstellung des Ueberlebenden gegenüber dem gesetzlichen Erbrecht.

Auch steuerlich hat diese Form besondere Vorteile: Der überlebende Ehegatte hat gemäß § 9, Kl. I, Abs. II Erb.-StG. keine Steuern zu entrichten. Von dem Erbschaftserwerb der Kinder ist für die Besteuerung die Belastung durch den Nießbrauch abzuziehen (Umkehrschluß aus § 23 V 1 ErbStG.). Aber ein Bedenken hat diese Form allerdings gegen sich: Der Ueberlebende kann als Nießbraucher nicht über den Stamm des Nachlasses verfügen und das kann besonders in Zeiten von Währungsschwankungen für alle Beteiligten sehr nachteilig sein, namentlich bei Minderjährigkeit der Kinder (so mit Recht: Marcus, S. 232).

4) Durch das einseitige Testament eines Ehegatten lassen sich bürgerlich-rechtlich die gleichen Wirkungen erzielen wie mit den oben dargestellten Formen des gemeinschaftlichen Testaments, außer der zu 1). Hierbei ist Voraussetzung, daß der Erblasser zuerst stirbt. Auf jeden Fall wird der Erfolg dann erreicht, wenn beide Gatten — jeder für sich — ein Testament gleichen Inhalts errichten. Die Stellung des überlebenden Gatten ist hier freier, da er nicht an die gemeinschaftlichen (korrespektiven) Bestimmungen von Todeswegen gebunden ist.

Steuerlich ergeben sich die gleichen Folgen für das ErbStG. Bei der Stempelsteuer liegt eine geringe Vergünstigung darin, daß bei gemeinschaftlichen Testamenten der Berechnung der Gesamtwert beider Verfügungen zu Grunde zu legen ist. Die Vergünstigung kommt somit nur zur Wirkung, wenn beide Ehegatten Vermögen besitzen (Vgl. 1. Preuß. StStG. Tarifst. 16, II).

III. Dieselben Erwägungen für die Begünstigung des überlebenden Ehegatten gelten auch in dem Falle, daß gemeinschaftliche Abkömmlinge nicht vorhanden sind. Nur entfällt dann die Steuerfreiheit des Ueberlebenden für die Fälle entsprechend II, 3 b—d.

V. Anhang.

Die gemeinsame Behandlung der Ehegatten im Steuerrecht, insbesondere im Steuerverfahren (Gesamtbesteuerung).

§ 18.

I. Allgemeines. In allen Steuergesetzen ist grundsätzlich die einzelne Person (natürliche oder juristische Person) steuerpflichtig. Von diesem Grundsatz weicht das Steuerrecht dann ab, wenn Ehegatten in Frage kommen ((Waldecker, S. 78). Diese sind durch das Schicksal miteinander verkettet, sie bilden in erhöhtem Maße eine Wirtschaftseinheit, ihre Einnahmen fließen regelmäßig in eine Kasse (Fischer, S. 174). Die Ehegatten werden daher ge-

meinschaftlich zur Einkommen- und Vermögenssteuer herangezogen. Dadurch wird die oft schwierige Feststellung, ob es sich um Einkommen oder Vermögen des Mannes oder der Frau handelt, überflüssig (Horstmann, S. 519) und zugleich wird Steuerumgehungen vorgebeugt.

II. Einkommen und Vermögen.

A. Einkommen.

Nicht alle Einkünfte der Ehegatten unterliegen der Gesamtbesteuerung: § 22 IV EinkStG. bestimmt, daß die im § 6 I 3,4 genannten Einkünfte der Frau dann ausgenommen sind, wenn sie aus der Beschäftigung in einem dem Manne fremden Betriebe bezogen werden. Es erscheint daher zweckmäßig, diese Einkünfte in zwei Gruppen zu zerlegen. Das Einkommen kann aus nicht zu Land- und Forstwirtschaft und nicht zum Gewerbebetrieb gehörender selbständiger Berufstätigkeit (1) und aus nicht selbständiger Arbeit (Arbeitslohn 2) stammen.

1) Zur ersten Gruppe gehören nach § 6 I 3 und § 35 I 1 EinkStG. z. B. Einkünfte aus freien Berufen, aus Vermögensverwaltung usw. — Handelt es sich um Eigenberuf, so findet eine Zusammenrechnung nicht statt. Das Gleiche gilt, wenn die Frau das Einkommen aus „Fremdbetrieb", d. h. aus einem nicht dem Manne gehörenden Betrieb bezieht. Anders dagegen, wenn das Einkommen der Frau aus Beteiligung am Betrieb des Mannes herrührt. Hier greift die Gesamtbesteuerung Platz.

2) Unselbständige (Lohn)Arbeit (§§ 6 I 4, 36) kann die Frau in einem Fremdbetrieb und im Mannesbetrieb verrichten. Das Einkommen aus solcher Tätigkeit (Arbeitslohn) ist im ersten Falle der Einzelbesteuerung, im zweiten der Gesamtbesteuerung unterworfen.

B. Vermögen.

Für die Gesamtbesteuerung im Bereich der Vermögenssteuer sind maßgebend die Vorschriften der §§ 10 VermStG.

und 48 I RBewG. Eine Vorschrift, die eine Sonderung nach Vermögensarten für den vorliegenden Zweck vornähme, fehlt. Hier bleiben nur die persönlichen und zeitlichen Voraussetzungen der Gesamtbesteuerung zu prüfen (vgl. unten III).

C. Güterrechtliche Erwägungen.

Bei der Einkommen- und Vermögenssteuer wird nirgends auf die güterrechtlichen Verhältnisse der Ehegatten Rücksicht genommen. Es bleiben danach die nach bürgerlichem Recht teilweise so verwickelten Beziehungen zu den einzelnen Gütermassen völlig außer Acht.

D. Die Verbrauchsbesteuerung.

Die Ausführungen Mirres (S. 579 ff.) lassen deutlich erkennen, daß die Einkommensteuer in Wahrheit die Leistungsfähigkeit treffen will, die sich ausnahmsweise statt im Einkommen im Verbrauch ausdrückt. Die Verbrauchsbesteuerung ist im § 49 EinkStG. geregelt. Hiervon werden auch die Ehegatten betroffen. Anstelle der Einkünfte unterliegt dann der zu ermittelnde Verbrauch beider Ehegatten der Gesamtbesteuerung, wenn ihr Einkommen in einem offenbaren Mißverhältnis zu ihrem Verbrauch steht.

III. Die Zusammenrechnung des Einkommens und Vermögens.

Die Zusammenrechnung vollzieht sich unter drei Gesichtspunkten:

1) Die Ehegatten müssen unbeschränkt steuerpflichtig sein. Das bedeutet, daß sie im Inlande ihren Wohnsitz haben müssen (§ 2 Nr. 1 EinkStG.). Diese Voraussetzung hat der RFH. (15, 303) in einem Falle verneint, wo ein in Madrid wohnender Reichsangehöriger eine Steuervergünstigung in Anspruch nahm, weil nur seine Ehefrau und die schulpflichtigen Kinder in Berlin-Dahlem Wohnung genommen hatten. Der RFH. legt mit Recht entscheidendes Gewicht darauf, daß

dem Steuerpflichtigen die Verfügungsmacht über die Wohnung und damit deren „Innehabung" zustehen müsse. Diese Voraussetzung war hier nicht gegeben, denn die Benutzung war ausschließlich der Ehefrau und den Kindern eingeräumt worden, die der RFH. somit „Dritten" gleichstellt.

2) Es muß sodann Gemeinschaftlichkeit im ehelichen Leben, im Haushalte und in der Wirtschaftsführung vorliegen. Das Gesetz drückt das so aus: Gesamtbesteuerung tritt ein, „solange die Ehefrau nicht dauernd von ihrem Manne getrennt lebt."

a) Der Begriff der ehelichen Lebensgemeinschaft ist im § 6 A. 2a dies. Arb. behandelt.

b) Ueber den Begriff der Haushaltsgemeinschaft vgl. § 6 A. 2b dies. Arb. Das Vorhandensein ist im Einzelfalle genau zu prüfen. Völlige Trennung ist selbst dann anzunehmen, wenn die Ehegatten dieselbe Wohnung benutzen, oder wenn die Frau dem Manne Beköstigung gewährt, sich aber aus den Umständen im übrigen eine getrennte Haushaltsführung ergibt (Friedrichs, S. 49).

c) Sehr erheblich ist die Frage der gemeinschaftlichen Wirtschaftsführung. Der RFH. (DStZ. 27, 43 5) hat sie in einem Falle bejaht, wo sich die Gemeinsamkeit darauf beschränkte, daß der Mann das Geschäft der Frau durch Waren und Geld unterstützte. Aehnlich entschied der RFH. (8,306) in einem Falle, wo die Ehegatten zwar im ehelichen Leben und im Haushalt — wegen Geisteskrankheit der Frau — getrennt lebten, aber ihre gemeinsamen Wirtschaftsinteressen vom Manne wahrgenommen wurden.

3) Für die Zusammenrechnung ist der Steuerabschnitt maßgebend (§ 22 I EinkStG.). Ist er für beide Gatten ein verschiedener, so finden die Vorschriften des § 10 II 3 Eink.-StG. entsprechende Anwendung. Im Bereich der Vermögenssteuer ist der Hauptveranlagungszeitraum maßgebend (§ 11 VermStG.).

Die Zusammenrechnung endigt mit dem Tode eines Ehegatten, der Scheidung oder Nichtigkeitserklärung der Ehe und bei dauernder tatsächlicher Trennung. Die steuerlichen Maßnahmen nach Wegfall der Voraussetzungen sind hier nicht näher zu behandeln.

4) Friedrichs (S. 54) weist zutreffend darauf hin, daß sich aus der Wahl des Eheschließungstages oder der Aussöhnung der bis dahin tatsächlich getrennt lebenden Gatten eine Steuerersparung ergeben kann.

IV. Die Gesamthaftung infolge Zusammenveranlagung.

Soweit nach den Ausführungen unter III das Einkommen und Vermögen der Ehegatten zusammengerechnet wird, werden die Ehegatten auch zusammen veranlagt;

a) sie haften dann dem Steuergläubiger nach § 95 II AO. als Gesamtschuldner. Für die Gesamthaftung sind zunächst die allgemeinen Regeln des BGB. (§ 421 ff.) maßgebend. Danach kann sich der Steuergläubiger nach seiner Wahl wegen der ganzen Steuerschuld an den einen oder den andern Ehegatten halten. Die Rechtsmittelkosten dagegen tragen die Ehegatten nach Kopfteilen (§ 286 III AO.).

b) Gesamthaftung tritt auch dann ein, wenn ein Ehegatte kein Einkommen oder Vermögen hat (§ 22 II EinkStG. und § 10 II VermStG.).

c) Die Einrede der Vorausklage steht dem in Anspruch genommenen Ehegatten nicht zu (Arlt Hdb. Böthke § 98 A. 16 AO.)

V. Das Steuerverfahren und seine Besonderheiten.

1) Das Veranlagungsverfahren gliedert sich ohne Rücksicht auf die Gesamt- oder Einzelbesteuerung in das Vorverfahren und das Ermittelungsverfahren, das mit dem Steuerbescheid endigt, soweit ein solcher vorgeschrieben ist.

Grundsätzlich bedarf es nach geltendem Steuerrecht eines Veranlagungsaktes (Steuerbescheids) zur Entstehung der Steuerschuld nicht mehr. Denn diese entsteht gemäß

§ 81 AO. bereits mit der Verwirklichung des Steuertatbestands. Der Steuerbescheid hat nur deklaratorische Wirkung und Rechtschutzfunktion (Hensel, S. 171/2). Er ist aber meist nicht möglich ohne nähere Angaben des Steuerpflichtigen, und so ist in vielen Fällen eine Steuererklärungspflicht vorgeschrieben. Sie liegt allgemein jedem ob, bei dem nach Ermessen des Finanzamts die Möglichkeit einer Steuerpflicht gegeben ist (§ 169 AO.). Für die Fälle der Gesamtbesteuerung gilt das sowohl für den Ehemann wie für die Ehefrau, im Falle der Einzelbesteuerung auch für den mithaftenden Ehegatten im Hinblick auf § 79 II AO. Doch kommt die Erklärung des Ehemannes gemäß § 94 AO. auch der Frau zustatten. Hiervon abgesehen kann ein Ehegatte gemäß §§ 178/77 AO. die Auskunft verweigern.

Schreibt das Steuergesetz einen Steuerbescheid vor, z. B. im § 64 EinkStG. und § 14 VermStG., so ist im Falle der Gesamtbesteuerung nur e i n Bescheid abzufassen, selbst, wenn jeder Gatte eine besondere Steuererklärung abgegeben hatte. Hier ist auf § 85 AO. hinzuweisen und festzustellen, daß die Verwaltungsbefugnis des Mannes auch die Entgegennahme von Steuerbescheiden umfaßt.

Die Berichtigung des Steuerbescheids vollzieht sich nach den allgemeinen Regeln. War das Einkommen oder Vermögen des einen oder andern Gatten übersehen, so kann die Veranlagung innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist nachgeholt werden (§ 212 AO.). Für die Aenderung des Steuerbescheids gilt der Grundsatz, daß nur Tatsachenirrtümer berichtigt werden können (Becker § 212 AO. A. 4). Unzulässig ist eine Berichtigung von Rechtsirrtümmern zumal dann, wenn der Güterstand sich geändert hat (vgl. Friedrichs, S. 65). Hier gilt das Verbot der „reformatio in pejus".

2) Das Rechtsmittelverfahren.

der AO. (§§ 228 ff.), insbesondere über das Berufungsverfahren (§§ 244 f.) und die Rechtsbeschwerde (§§ 265 ff.).

b) Im Verhältnis der Ehegatten zueinander gilt Folgendes: Jeder Ehegatte kann für sich ein Rechtsmittel einlegen (§ 225 AO.). Haftet der Ehemann für die Steuerschuld der Ehefrau, so kann er als Beteiligter zugezogen werden (§ 226 II). Ihm stehen dann die Rechtsmittel der Letzteren zu, er muß sie aber auch gegen sich gelten lassen (§ 226 III). Liegt Gesamtbesteuerung vor, so steht das Rechtsmittel jedem Ehegatten für sich zu. Das gilt auch, wenn ein Ehegatte für den andern haftet (§ 99 AO.). Ist in einem solchen Falle die Steuerschuld der Frau unanfechtbar festgestellt, so hat der Mann dies gegen sich gelten zu lassen (§ 99 II).

Für das Zwangsverfahren (die Beitreibung der Steuerforderung) gelten zunächst die allgemeinen Vorschriften der AO. (§§ 298 ff.).

a) Kommen Ehegatten als Vollstreckungsschuldner in Frage, so ist zu unterscheiden, ob sie auf Grund der Steuergesetze (§ 299 III AO.) oder auf Grund bürgerlichen Rechts in Anspruch genommen werden (§ 303 AO.).

Zur ersten Gruppe gehören die Fälle der Selbstschuldnerschaft infolge Einzel- oder Gesamtveranlagung.

Zur anderen Gruppe (§ 303 AO.) gehören alle übrigen Fälle der durch Gesetz begründeten Schulderfüllung und Duldungspflicht (vgl. § 100 AO.).

b) Die Durchführung der Vollstreckung darf erst eine Woche nach Bekanntgabe der Verfügung beginnen (§ 299 IV AO.). Sie richtet sich gegen das Vermögen, das dem in Anspruch genommenen Ehegatten nach dem in der Ehe geltenden Güterstand gehört oder seiner Verwaltung unterliegt.

c) Die materiell- und formellrechtlichen Einwendungen des Vollstreckungsschuldners regelt § 300 AO. Einwendungen Dritter sind durch gerichtliche Klage geltend zu machen (§ 301 AO.).

VI. Steuerstrafverfahren.

1) Die Strafen wegen Steuerzuwiderhandlungen treffen jeden Ehegatten grundsätzlich allein. Das gilt für die

Steuergefährdung wie für die Steuerhinterziehung. Die engen Vermögensbeziehungen auf dem Gebiete des Ehegüterrechts machen aber besondere Steuerstrafvorschriften notwendig. So bestimmt § 381 AO., daß die Vertretenen für Geldstrafen und Kosten haften, die die Vertreter, Verwalter usw. bei Ausübung ihrer Obliegenheiten verwirkt haben. Diese Haftung trifft namentlich die Ehefrau bei der Verwaltungs- und Gütergemeinschaft. Gegen die Strafentscheidung kann der nebenbeteiligte (haftende) Ehegatte selbständig Beschwerde einlegen oder gerichtliche Entscheidung beantragen. (§ 415 AO.) Die Rechtsmittel schließen sich gegenseitig aus (§ 415, II AO.).

Hinter den steuerlichen Strafvorschriften gelten ergänzend die allgemeinen Bestimmungen der Strafprozeßordnung. Hinzuweisen ist auf §§ 298 ff StPO., wonach der Ehemann selbständig Rechtsmittel einlegen kann.

2) Für die verkürzten oder hinterzogenen Steuereinnahmen haftet auch der Vertretene neben dem Vertreter dem Steuergläubiger. (§ 92 AO.). Das gilt in allen Güterständen für die Frau, deren Vermögen vom Manne verwaltet wird.

3) Die Steuerstrafen und Erstattungsgelder unterliegen dem Ausgleich im Innenverhältnis der Ehegatten. In Frage kommen dabei u. a. die §§ 1387, 1411, 1415, 1459, 1463 ff., 1536 BGB. — Näheres ist im Folgenden (VII) dargestellt.

VII. Innenausgleich.

Die Steuerbeträge, die die Ehegatten als Gesamtschuldner entrichtet haben, können sie im Innenverhältnis nach folgenden Grundsätzen verrechnen (Innenausgleich):

1) Für die entrichteten Einkommen- und Vermögensteuern gelten die in ihrem Wortlaut übereinstimmenden §§ 22 III EinkStG. und 17 VermStG. Danach gilt für die vermögensrechtlichen Beziehungen der Ehegatten untereinander jeder Ehegatte als Schuldner des Steuerteils, der nach den Verhältniszahlen berechnet wird, die sich ergeben, wenn jeder

Ehegatte getrennt mit seinem Einkommen oder Vermögen veranlagt wäre. Der Zweck dieser Bestimmung ist, die Progression auch beim Ausgleich zur Geltung zu bringen (Buhler I, S. 127). Hierdurch sind die Vorschriften des BGB. unberührt geblieben, die den Schuldenausgleich regeln.

2) Für den Innenausgleich in diesem und allen den Fällen, die von der Gesamtbesteuerung nicht betroffen werden (vgl. oben IV, 2), in denen die Ehegatten aber dennoch als Gesamtschuldner steuerlich haften, gilt folgendes:

a) Zunächst greift § 426 BGB. Platz, wonach die Gesamtschuldner zu gleichen Teilen verpflichtet sind, soweit nichts anderes bestimmt ist.

b) Das Familienrecht trifft indessen zahlreiche Sonderbestimmungen. Maßgebend sind die §§ 1385, 1411, 1415, 1535, 1536 I u. IV, 1529, 1550 u. a.

3) Die Ausgleichung der Ehegatten untereinander erfolgt nach den allgemeinen Regeln des BGB. Der Mann kann sie jederzeit vornehmen (Umkehrschluß aus § 1394). Die Frau kann die Ausgleichung erst nach Beendigung der Verwaltung und Nutznießung durchsetzen.

Das Finanzamt hat dem die Ausgleichung vornehmenden Ehegatten auf Verlangen die erforderlichen Angaben zu machen (zustimmend auch Friedrichs, S. 50).

Zweiter Abschnitt: Verwandtschaft und Schwägerschaft.

Erster Titel: Die Rechtsbeziehungen der Verwandten und Verschwägerten im Allgemeinen.

I. Verwandtschaft.

A. Engere Familie (Eltern und Kinder):

§ 19.

1) Allgemeines. Im Vordergrund steuerlicher Regelung stehen die ehelichen Eltern und Kinder. Wo ausnahmsweise andere Gruppen betroffen werden, greift das Steuer-

recht meist auf jene zurück. Die wichtigsten steuerlichen Fragen sind daher bei den ehelichen Eltern und Kindern behandelt.

2) Eheliche Eltern und Kinder.

a) Bei der Einkommensteuer werden Eltern und Kinder unter gewissen Voraussetzungen gemeinschaftlich zur Steuer herangezogen (Haushaltsbesteuerung. vgl. § 34 d. Arb.).

b) Im Bereich der Erbschaftssteuer gilt für Eltern wie für Kinder, daß sie das Recht des „Dreißigsten" als Erwerb von Todeswegen (§ 1969 BGB.) nicht zu versteuern haben (§ 18 I 7 ErbStG.). An Steuerbefreiungen sind im § 18 ferner vorgesehen 1. für Eltern eine Freigrenze von 2000 Mk. (I 2) Hausrat usw. —, bis zum Betrag von 5000 Mark (I 4b) und weitere Erwerbungen (I 4c, 5, 6, 10, 12): 2. für Kinder die Befreiungen für Zuwendungen unter Lebenden und von Todeswegen, wie sie in den §§ 6 A 3b und 7 I 2 a—i der Arbeit für Ehegatten aufgeführt sind.

Wollen die Eltern den Kindern wiederholt Zuwendungen machen, so haben sie den § 13 ErbStG. zu beachten. Danach werden alle innerhalb 10 Jahren von derselben Person erfolgenden Schenkungen steuerlich in der Weise erfaßt, daß von dem Gesamtbetrag die Summe der Steuern für die Einzelzuwendungen abgezogen wird. Die Vorschrift bezweckt Verhinderung von Steuerumgehungen durch Einzelzuwendungen, die für sich allein in eine niedrigere Steuerstufe fallen (§ 5 AO.). Sie hat ihre Hauptbedeutung während der Dauer der Erziehung und Ausbildung der Kinder und es ist daher den Eltern anzuraten, die Zuwendungen (in möglichst hoher Summe) möglichst früh zu machen, um nach Ablauf der zehnjährigen Frist bei einer erneuten Zuwendung nicht in eine höhere Steuerstaffel zu kommen (Im Ergebnis zustimmend: Karger, S. 145).

Dieser Gedanke der möglichst frühen Zuwendungen kann dazu führen, Schenkungen schon an Kinder unter 7 Jahren zu machen. Nach bürgerlichem Recht tritt hier die Streitfrage auf, ob der Vater seinem geschäftsunfähigen Kinde überhaupt Schenkungen machen kann. Sie wird überwiegend im Hinblick auf § 181 BGB. verneint (vgl. etwa Enneccerus § 168 III; RGR.Komm. § 1630 A 3). Sollen die Schenkungen rechtsgültig sein, so ist die Bestellung eines Pflegers für das Kind notwendig (§ 1909 BGB.). Danach wäre im Einzelfalle eine Schenkung nach bürgerl. Recht ohne Pflegerbestellung zwar nichtig. Steuerlich ist sie aber im Hinblick auf § 5 AO. und die Rechtsprechung des RFH. über die Besteuerung nichtiger Rechtsgeschäfte zusammen mit einer späteren Schenkung zu versteuern (§ 13 ErbStG.) Es ist daher mit Karger (S. 145 ff.) dem gesetzlichen Vertreter (neben der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung der Schenkung) die Bestellung eines Pflegers anzuraten. Er könnte sonst bürgerlich-rechtlich seinen Zweck verfehlen, gleichwohl aber steuerpflichtig werden.

c) Bei der Grunderwerbssteuer wird für den Eigentumsübergang von Eltern auf Kinder und umgekehrt, gemäß § 8 I, 4 Steuerfreiheit gewährt.

In diesem Zusammenhange ist die „vorweggenommene Erbfolge" (successio antecipata) näher zu erörtern. Hat sie auch ihre Wurzel im Erbrecht, so gilt sie doch grundsätzlich als Zuwendung unter Lebenden (Kipp, § 3 ErbStG. A. 178). Steuerlich wichtig wird die Frage dann, wenn es sich um die Ueberlassung von Grundstücken der Eltern an die Kinder (sog. Altenteilsverträge) handelt. Der RFH. (16,22) spricht von „gemischten Geschäften" und stellt fest, daß Schenkungssteuer nur insoweit geschuldet ist, als die Schenkung im Einzelfalle reicht. Darüber hinaus besteht Grunderwerbssteuerfreiheit. Die entgegenstehende Auffassung des OVG. und Otts (§ 5 GrEStG. A. 17), der hier von „gewagten Geschäften" spricht, ist mit Rücksicht auf den Grundsatz unbe-

achtlich, daß Grundstücksüberlassungen von Eltern an Kinder wegen der Erhaltung des Familiensinns steuerfrei bleiben müssen. Allerdings ist im Einzelfalle zu prüfen, ob nicht reine Schenkung vorliegt.

d) Im Bereich des Kapitalverkehrssteuergesetzes entfällt die Steuer nach § 12 b) für die Ueberlassung des Rechts an Erwerbsgesellschaften an Eltern oder Kinder.

e) Die Befreiung des Umsatzsteuergesetzes § 2 I 10 kommt auch Familienangehörigen, also vornehmlich den Kindern zugute.

3) Eltern und die den ehelichen gleichgestellten Kinder. In Frage kommen nach BGB. die aus nichtiger Ehe stammenden sog. Putativkinder (§ 1699), die durch nachfolgende Ehe der Eltern legitimierten Kinder (§ 1719), die für ehelich erklärten Kinder (§§ 1723 ff., 1736) und die unehelichen Kinder der Mutter (§ 1705).

Steuerlich gelten für alle diese Fälle die Erwägungen zu 2).

4) Die „Einkindschaft". Das Institut bestand in Preußen bis zur Einführung des BGB. gemäß ALR. II, 2 §§ 717 ff. — Die Einkindschaft fand statt zwischen Stiefeltern und Stiefkindern. Sie wurde durch Vertrag begründet und durch sie erlangten die Beteiligten die gleiche Rechtsstellung wie die ehelichen Eltern und Kinder: insbesondere in erbrechtlicher Beziehung.

Steuerlich werden die Beteiligten wie im Falle zu 2) oben, behandelt.

5) Wahleltern und -kinder.

Die Annahme an Kindesstatt ist in den §§ 1741—1772 BGB. geregelt. Rechtsgrundlage ist ein Vertrag, der der gerichtlichen Bestätigung bedarf. (§ 1741). Von den Einzelheiten sind hier nur folgende von Belang: Das angenommene Kind erhält die Stellung eines ehelichen (§ 1757 I); ein Erb-

recht wird nur für das Kind, nicht für den Annehmenden begründet (§ 1759). Es kann auch für das Kind ausgeschlossen werden (§ 1767).

Steuerlich gilt folgendes:

a) Im Bereich der Einkommensteuer ist auf die gemeinsame Besteuerung der Wahleltern und -kinder gemäß § 23 I, II EinkStG. hinzuweisen (vgl. § 34 d. Arb.).

b) Im Bereich der Erbschaftsteuer ist die Klasseneinteilung des § 9 zu beachten: Wahlkinder steuern in Kl. I. Die Wahleltern werden in der Klasseneinteilung nicht ausdrücklich erwähnt, sind aber mit Karger (S. 77) in Kl. III einzuordnen.

Grundsätzlicher Art ist die Frage, ob in dem Vertrage über die Annahme an Kindesstatt eine Schenkung an den Angenommenen liegt. Sie berührt nahe die in § 4 B II, 1 d. Arb. aufgeworfene Frage, ob und wieweit in der Eheschließung eine Schenkung liegen kann. Dort ist für die Eingehung einer Ehe zwischen Personen verschiedenen Alters („Greisenehe, Totenbettehe") eine Steuerpflicht unter allen Umständen verneint und infolgedessen die Steuerersparungsmöglichkeit bejaht worden.

Das rechtlich-sittliche Motiv ist hier wie dort das gleiche und so ist auch für die Verträge über Annahme an Kindesstatt Steuerpflicht zu verneinen. Diese Erwägungen gelten insbesondere dann, wenn es sich um die Gewährung angemessenen Unterhalts für das Kind handelt (Kipp § 3 A. 176).

Wenn das Kind vermögend ist, hat der Annehmende für die durch die Annahme begründete Nutznießung am Kindesvermögen keine Schenkungssteuer zu entrichten (zustimmend Kipp, a. a. O.).

Aus diesen Feststellungen ergibt sich, daß mittels der Annahme an Kindesstatt, insbesondere im Hinblick auf die Vergünstigung der Steuerklasse I des § 9 ErbStG. bedeutsame Steuerersparungsmöglichkeiten gegeben sind. Doch

muß der Vertrag ernstlich gewollt sein. Unklar erscheint die Feststellung Kargers (S. 153 f.), daß die Vergünstigung dem Kind auch dann gewährt werden muß, wenn sein Erbrecht gemäß § 1767 BGB. vertraglich ausgeschlossen ist. Sinn haben kann diese Feststellung nur für Schenkungen, nicht für den Erbanfall, der durch Vertragsabrede ja unmöglich ist. Hinzugefügt werden mag, daß durch die Adoption die allgemeine doppelte Vergünstigung des § 9, Kl. I., Abs. I, II Erb.-StG. dann erzielt werden kann, wenn auch der Ehegatte des Annehmenden den Vertrag mit dem Kinde schließt (zustimmend Karger, S. 154).

c) Steuerfreiheit besteht nach § 8 I 4 GrunderwStG. beim Grundstückswechsel zwischen dem Annehmenden und Angenommenen nur dann, wenn kein Verdacht besteht, daß die Annahme an Kindesstatt zwecks Steuerhinterziehung vorgenommen wurde. Durch diese Vorschrift wird der Grundsatz eingeschränkt, daß die Annahme an Kindesstatt wie die Ehe steuerlich als „Etwas für sich zu Betrachtendes" zu behandeln ist.

d) Die Verträge über Annahme an Kindesstatt unterliegen einer Stempelsteuer von 1/10 v. H. des Vermögens des Annehmenden oder Angenommenen, jenachdem, welches höher ist (Tarifstelle 2 PrStStG.).

6) Stiefeltern und Stiefkinder.

Stiefvater oder Stiefmutter wird jemand durch Eingehung der Ehe mit einer Person, die aus früherer Ehe ein eheliches Kind hat. Das Kind wird dadurch zugleich Stiefkind (vgl. dazu ALR. I, 1 § 44). Die Stiefverwandten gelten nach BGB. als verschwägert (Kipp, FamR. § 96 III, 1). Aus praktischen Gründen ist ihre steuerrechtliche Stellung hier mitbehandelt worden.

a) Die Einkünfte der beteiligten Personen unterliegen gemäß § 23 II EinkStG. der Gesamtbesteuerung. (Vgl. § 34 d. Arb.)

b) Nach der Klasseneinteilung des § 9 ErbschStG. steuern Stiefeltern in Kl. III, Stiefkinder in Kl. I.

Im übrigen gelten die Erwägungen zu 2) sinngemäß.

c) § 8 I, 4 GrEStG. gewährt Steuerfreiheit für den Eigentumsübergang von Grundstücken zwischen Stiefverwandten.

7) Uneheliche Eltern und Kinder.

Zu erörtern ist hier nur das Verhältnis des unehelichen Vaters zu seinem Kind (BGB. 1708 ff.), da Mutter und Kind dem ehelichen gleichgestellt sind (§ 1705 BGB., vgl. oben 3). Steuerlich gilt folgendes:

a) Im § 23 II EinkStG. wird das uneheliche Kind den minderjährigen ehelichen Kindern des Haushaltungsvorstandes nicht gleichgestellt. Gesamtveranlagung muß daher für Vater und Kind ausscheiden. Eine besondere Vergünstigung liegt in § 56 II, b EStG. vor.

b) Bei der Erbschaftbesteuerung ist zu unterscheiden, ob der Vater das uneheliche Kind anerkannt hat oder nicht. im ersten Falle steuert das Kind in Kl. I des § 9, der Vater in Kl. III (so mit Recht: Karger, S. 79). Anerkennung kann durch Vertrag geschehen. Aber auch ohne einen solchen kann sie sich aus den Umständen, besonders aus freiwillig erfolgender Unterhaltsgewährung, entnehmen lassen.

Der „Zahlvater", dessen Verpflichtung durch Urteil begründet ist, ist freilich nicht immer Vater (Kipp, § 9 A. 15).

Liegt keine Anerkennung vor, so steuern Vater wie Kind in Kl. V. — Eine Steuerpflicht kann hier außer bei Schenkungen nur bei testamentarischer Erbfolge eintreten, da kein gesetzliches Erbrecht besteht.

c) Im Bereich der Grunderwerbsteuer sind die Beteiligten wie nicht verwandte Personen zu behandeln.

8) Pflegeeltern und Pflegekinder.

Dieser Begriff ist dem Bürgerlichen Recht fremd. Ein Pfleger (§ 1909 BGB.) übt für den Mündel im wesentlichen nur Vertretungsbefugnis aus. Die Vorschriften des ALR. (II,

2 §§ 753 ff.) über die Rechtsstellung der Pflegeeltern sind vom BGB. nicht übernommen.

Das Steuerrecht zeigt Abweichungen: das Einkommensteuergesetz (§ 23 II) zieht die Beteiligten gemeinschaftlich zur Besteuerung heran.

§ 20.

B. Weitere Familie.

Zur weiteren Familie sind die Verwandten der geraden Linie außer Eltern und Kindern zu rechnen, und zwar sowohl der aufsteigenden Linie (Großeltern und entferntere Voreltern), wie der absteigenden Linie (Enkel und Urenkel). Diese Gruppen sind im folgenden mit „Voreltern und Enkel" bezeichnet. Endlich gehören zur weiteren Familie die Verwandten der Seitenlinie aller Grade.

1) Für die Voreltern und Enkel gilt steuerlich Folgendes:

a) Das Einkommensteuergesetz (§ 23 II) unterwirft die Beteiligten unter den dort genannten Voraussetzungen der Gesamtbesteuerung (vgl. § 34 d. Arb.).

b) Das Erbschaftsteuergesetz (§ 9) ordnet die Voreltern in Kl. IV, die Enkel in Kl. II ein. Für die Abkömmlinge der an Kindesstatt angenommenen Personen gilt dies jedoch nur dann, wenn sich die Annahme an Kindesstatt auch auf die Abkömmlinge erstreckt.

§ 18 ErbStG. gewährt der Kl. IV die gleichen Vergünstigungen wie den Eltern (Kl. III), der Kl. II die gleichen Vergünstigungen wie den Ehegatten und Kindern (Kl. I). Im § 18 I, 10 sind die Kl. II und IV gleichgestellt.

Ein Sonderfall (RFH. 2,294) verdient Beachtung: Ein Großvater hatte seinen zwei Enkeln je eine größere Summe am Tauftage zum Patengeschenk gemacht und beanspruchte dafür Steuerbefreiung, weil es sich um „übliche Gelegenheitsgeschenke" handele (§ 18 I, 16). Der RFH. stellt zutreffend fest, daß nicht nur wiederkehrende Gelegen-

heiten (Geburtstage, kirchliche Festtage usw.), sondern auch einmalige (Taufe, Konfirmation usw.) unter die Steuervorschrift fallen. Es wird bei der Frage nach dem „üblichen Geschenk" mit Recht darauf abgestellt, ob der aufgewendete Betrag sich in den angemessenen Grenzen hält. Das war hier nicht der Fall, da die Summen für die spätere Erziehung und Ausbildung der Enkel bestimmt und dementsprechend sehr hoch bemessen waren. Nur, soweit ein „angemessenes" Taufgeschenk in ihnen enthalten war, gewährte der RFH. Steuerfreiheit.

c) Das Grunderwerbsteuergut gewährt für Eigentumswechsel zwischen Voreltern und Enkeln Steuerfreiheit (§ 8 I, 4).

2) Für die Verwandten der Seitenlinie gilt steuerlich folgendes:

a) Bei der Einkommensteuer werden sie wie andere (nicht verwandte) Personen behandelt.

b) Nach dem Erbschaftsteuergesetz fallen die Geschwister in Kl. II, ihre Abkömmlinge 1. Grades (Neffen, Nichten) in Kl. IV.

Keine Vergünstigung wird den Seitenverwandten der aufsteigenden Linie (Onkel, Tanten) und den entfernteren Seitenverwandten absteigender Linie (Vettern, Basen, Großneffen, Großnichten) gewährt. Sie alle steuern in Kl. V.

§ 21.

II. Schwägerschaft.

1) Nach BGB. (§ 1590) besteht Schwägerschaft zwischen einem Ehegatten und den Verwandten des andern Ehegatten. Die Linie und der Grad der Schwägerschaft bestimmen sich nach der Linie und dem Grade der sie vermittelnden Verwandtschaft. Die Schwägerschaft dauert auch nach Auflösung der Ehe fort. Rechtlich verschwägert sind auch Stiefeltern und Stiefkinder. Ihre steuerlichen Bezie-

hungen sind im § 19,6 d. Arb. behandelt. Verschwägert sind auch Stiefkinder untereinander, jedoch nur als „Halbgeschwister", d. h. wenn sie einen Elternteil gemeinsam haben.

2) Im Steuerrecht ist folgendes bedeutsam:

a) Schwiegereltern und Schwiegerkinder werden nach § 23 II EinkStG. zur Haushaltsbesteuerung herangezogen (§ 34 d. Arb.).

b) Nach dem Erbschaftsteuerges. § 9 fallen Schwiegereltern und Schwiegerkinder in Kl. IV; halbbürtige Geschwister in Kl. III.

c) Das Grunderwerbsteuerges. § 8 II dehnt die Steuerfreiheit des Grundstücksübergangs zwischen Eltern und Kindern dann auf die Ehegatten der Kinder aus, wenn sie auf Grund des bestehenden Güterstandes ohne rechtsgeschäftliche Uebertragung Miteigentum erwerben. Die Vorschrift enthält eine nicht unwesentliche Begünstigung der Schwiegerkinder.

Zweiter Titel: Gewaltrecht und Unterhaltspflicht.

Im Vermögensrecht der Eltern und Kinder nehmen zwei Rechtsverhältnisse den breitesten Raum ein: Das Recht der Vermögensverwaltung und der Nutznießung des Vaters oder der Mutter am Kindesvermögen (§§ 1627, 1638 ff.; 1649 ff.) (hier kurz „Gewaltrecht" genannt) und die Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber den Kindern (§§ 1601 ff.) mit ihren besonderen Ausflüssen: der Aussteuer (§ 1620) und der Ausstattung (§ 1624). Die Rechtsverhältnisse stehen derart in Wechselbeziehung zueinander, daß sich aus der Verwaltung und Nutznießung für den Berechtigten die Unterhaltspflicht ergibt und zwar derart, daß sie in erster Linie aus dem Kindesvermögen zu bestreiten ist (vgl.: 1602, II, 1603, II). Diese Erwägung bestimmt die Reihenfolge der steuerlichen Erörterungen dieses Titels.

§ 22.

I. Gewaltrecht.

§ 22.

A. Gewaltrecht im Allgemeinen.

1) Nach Bürgerlichem Recht steht dem Vater über sein eheliches Kind, solange es minderjährig ist, die „Schutzgewalt" zu (Planck, § 1626 Vbm. 1). Er hat das Recht und die Pflicht für die Person und das Vermögen des Kindes zu sorgen.

2) Nach § 84 AO. treffen den Gewalthaber die gleichen steuerlichen Pflichten wie das Kind, aus dessen Vermögen Steuern zu entrichten sind, insbesondere haften beide nebeneinander für Zwangsgeldstrafen und Kosten von Zwangsmitteln. Für Beträge, die der Gewalthaber hinterzieht, ordnet § 92 AO. die Mithaftung des Kindes mit seinem Vermögen an.

Für alle diese Fälle ist gesamtschuldnerische Haftung durch § 95 I vorgesehen. Vergl. § 34 d. Arb.

§ 23.

B. Nutznießungsrecht am Kindesvermögen im Besonderen.

1) Kraft der elterlichen Gewalt steht dem Vater (oder der Mutter) die Nutznießung am Kindesvermögen zu (§ 1649 ff.). Das Recht erstreckt sich nicht auf das „freie Vermögen" des Kindes (§ 1650).

2) Im Steuerrecht ist folgendes bedeutsam:

a) Die vom Gewalthaber gezogenen Nutzungen unterliegen der Einkommensteuer (§§ 40, 45 EinkStG.).

b) Für die Erb.-Steuer ist festzustellen: Wird dem Vater das Nutznießungsrecht an einem dem Kinde gemachten Gegenstande zugewandt, so ist Steuerpflicht dann zu verneinen, wenn der Schenker oder Erblasser die Tatsache der Nutznießung nur erwähnt („Reflexwirkung", RFH. 3,250). Wird das Recht dem Gewalthaber aber „um seiner selbst

willen" über die Dauer des Gesetzlichen hinaus zugewandt und ein selbständiger Erlöschungsgrund geschaffen, so ist Schenkungsteuer zu erheben und das gesetzliche Nutznießungsrecht unbeachtet zu lassen (so RFH. a. a. O.).

II. Unterhaltspflicht.

A. Zwischen Eltern und Kindern.

§ 24.

I. Unterhalt im Allgemeinen.

1) Die Unterhaltspflicht der Eltern und Kinder regelt das BGB. im Zusammenhang mit der Unterhaltspflicht der Verwandten in gerader Linie überhaupt (§ 1601 ff.). Hervorzuheben ist folgendes:

a) Das Unterhaltsverbot des Kindes knüpft das Gesetz an die Voraussetzung, daß es außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (§ 1602), erweitert es aber dahin, daß das Kind auch bei vorhandenen Vermögenseinkünften und Arbeitsverdienst Unterhalt fordern kann (§ 1602 II.). Die Unterhaltspflicht der Eltern findet ihre Grenzen da, wo ihr eigener Unterhalt gefährdet ist. Mit den minderjährigen Kindern aber muß für Unterhaltszwecke alles gleichmäßig geteilt werden (§ 1603 II), ausgenommen, wenn das Kind selbst Vermögen hat: „Das Haus läßt sich nicht teilen, die Familie darf nicht darben, während das Kind im Ueberfluß lebt" (Kohler, S. 462).

b) Der Umfang des hiernach zulässigen Unterhalts wird durch § 1610 bestimmt: Das Kind kann den standesmäßigen Unterhalt verlangen, wozu auch die Kosten der Erziehung und Ausbildung gehören. Freilich sind der Stand der Eltern, wie ihre Vermögens- und Einkommensverhältnisse billig zu berücksichtigen (RGR.Komm. § 1610 A. 1). Schon hier darf gesagt werden, daß Zuwendungen, die über dieses Maß hinausgehen, als Schenkungen anzusehen sind.

c) Grundsätzlich ist der Unterhalt durch Gewährung einer Geldrente zu entrichten, doch können die Eltern gegenüber unverheirateten Kindern die Art des Unterhalts bestimmen (§ 1612).

d) Die Vorausleistung des Unterhalts wird durch § 1614 eng begrenzt: Regelmäßig ist sie nur für drei Monate zulässig (§ 760 II). Dem entspricht es, daß ein Verzicht auf zukünftigen Unterhalt unzulässig ist. Die Gründe sind sozialrechtlicher Natur.

e) Besondere Beachtung verdient die Dienstpflicht des Kindes, das Korrelat der Unterhaltspflicht (§ 1617): „Solange das Kind dem Hausstand der Eltern angehört und von ihnen erzogen oder unterhalten wird, hat es nach Maßgabe seiner Kräfte und seiner Lebensstellung im Haushalt mitzuarbeiten. Nach RG. 99,114 ist der Boden der gesetzlichen Dienstpflicht noch nicht verlassen, wenn das Kind im Hause freiwillig arbeitet und dafür angemessen entschädigt wird, obwohl es sich außerhalb des Hauses seinen Unterhalt verdienen könnte. Gehen die Leistungen aber über das Maß des Angemessenen hinaus, so ist zu prüfen, ob nicht stillschweigend oder ausdrücklich ein Dienstvertrag geschlossen ist.

2) Im Steuerrecht gilt für die Unterhaltspflicht folgendes:

a) Die Unterhaltsbeträge, die auf Grund gesetzlicher Verpflichtung geleistet werden, unterliegen nicht der Einkommensteuer, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 40 Nr. 3 S. 2 EStG.).

Schenkungssteuer hat der Unterhaltsberechtigte nicht zu entrichten, da es sich nicht um unentgeldliche Zuwendungen handelt, vielmehr eine gesetzliche Schuld erfüllt wird (Ehm, Hdb. § 3 ErbStG. A. 18).

b) Die Frage, ob das Maß des gesetzlichen Unterhalts als „standesgemäß" anzusehen ist, ist im Schrifttum und in der Rechtsprechung des Steuerrechts selten behandelt.

Vielfach erörtert ist dagegen die Frage, ob sich Zuwendungen zum Zwecke des Unterhalts und der Ausbildung in angemessenen Grenzen halten und daher schenkungsteuerfrei sind (§ 18 I 14 ErbStG.).

Der RFH. (8,129) hat den Begriff des „Angemessenen" so festgelegt: „Angemessen" ist, was nach allgemeiner Wirtschaftsanschauung, nicht nur der Anschauung der Standesgenossen, in den Kreisen des Bedachten zur Lebensführung gehört, und zwar nicht nur zur Erhaltung der physischen Existenz sondern auch zur Erzielung von Annehmlichkeiten, wofern diese nur nicht den Charakter des Luxusaufwandes annehmen. Diesem Gedanken trägt auch die Entscheidung des RFH. (9,44) Rechnung.

c) Steuerlich erheblich ist noch die Art der Unterhaltsgewährung. Namentlich kommt in Frage, ob die über das gesetzliche Maß hinausgehenden Unterhaltszuwendungen durch ein sog. Rentenstammrecht oder durch ein stammloses Rentenrecht gewährt werden.

Ein Rentenstammrecht wird durch Abschluß eines Leibrentenvertrages (§ 759 BGB.) begründet. Man bezeichnet es auch als „juristische Einheit" oder als „einheitliches, nutzbares Recht", das dem Berechtigten für die Lebenszeit eingeräumt ist und dessen Erträge aus wiederkehrenden Geld- oder Sachleistungen bestehen (vgl. RGR.Komm. § 759 A. 1). „Der Leibrentenschuldner will sich mit einer einheitlichen Kapitalschuld belasten, die sich nach und nach in gleichmäßige, terminlich wiederkehrende Einzelleistungen auflösen soll" (RGR.Komm., a. a. O.). Die Unterhaltsrente des § 1612 BGB. ist eine solche Leibrente oder ein Rentenstammrecht. Da der Berechtigte sie kraft Gesetzes fordern kann, hat er Schenkungsteuer nicht zu entrichten. Anders, wenn eine Unterhaltsrente über das gesetzliche Maß hinaus versprochen wird. Hier entsteht die Frage, ob die Schenkungsteuer für das ganze Rentenstammrecht schon mit Abschluß des Vertrages geschuldet ist oder ob erst die späteren

Rentenzahlungen zu versteuern sind. Der RFH. (4,244) hat in ersterem Sinne entschieden. Die Sache liegt hier anders als bei der unentgeltlichen Zuwendung eines Kapitals, dessen Erträge dem Unterhalt dienen sollen: in diesem Falle wird nach RFH. (9,31) erst nach Vollziehung der Schenkung (Auszahlung des Kapitals) Schenkungsteuer erhoben. Sind vor der Auszahlung dieses Kapitals Zinsen entrichtet, so sind sie als „selbständige freigebige Zuwendungen" steuerpflichtig.

Die einzelnen Leistungen sind auch bei dem stammlosen Rentenrecht zu versteuern, das dem Rentenstammrecht gegenübersteht. Es kommt begrifflich nur für Unterhaltsbeträge in Frage, die über das gesetzliche Maß hinausgehen. Sein wesentlichstes Merkmal ist, daß es nur für bestimmte Zeit gewährt wird. Bei solchen Rentenrechten wird die Steuer nicht bei Abschluß des Vertrags sondern erst mit der Zahlung der einzelnen Rentenbeträge fällig (RFH. 8,60 und 9,31). Aber auch hier ist noch die Grenze des Angemessenen (§ 18 I 14 ErbStG.) zu prüfen und nur der Ueberschuß zu versteuern.

d) Nach bürgerlichem Recht befreien Vorausleistungen auf den Unterhaltsanspruch den Verpflichteten nur für beschränkte Zeit und der Verzicht des Berechtigten auf den zukünftigen Unterhalt ist nichtig (§ 1614). An diesem Grundsatz hat auch der RFH. (Urteil v. 24. 5. 22) VI A 126/22 = Kartei-Ges. 1919 § 42 Abs. 2 Nr. 2 R 7 und Ehm (Hdb. Böthke S. 688 A. 18) festgehalten. Ihnen ist Kipp (§ 3 A. 174) entgegengetreten. Er verweist auf §§ 4, 80 AO. und führt zutreffend aus, daß der Verpflichtete mit einer Klage dann nicht mehr behelligt werden könne, wenn der Berechtigte tatsächlich befriedigt sei und Bedürftigkeit nicht vorliege. Dieser Standpunkt ist auch vereinbar mit dem Grundsatz des RFH., daß nichtige Rechtsgeschäfte steuerlich dann zu beachten sind, wenn die Parteien ihre wirtschaftlichen

Folgen gelten lassen (vgl. § 3, I, 1 d. Arb.). Insoweit kann demnach von einer steuerpflichtigen Schenkung keine Rede sein.

Wird bei der Vorausleistung freilich der Rahmen der gesetzlichen Pflicht überschritten, so greift § 18 I 14 Erb.-StG. Platz und nur das Uebermaß des Zugewandten wäre zu versteuern, falls nicht andere Gründe (etwa Befreiung wegen Haushaltsausstattung) in Frage kommen.

e) Die Dienstpflicht des Kindes gegenüber den Eltern läßt sich steuerlich unter zwei Gesichtspunkten betrachten: dem der Schenkungssteuer und dem der Erbanfallsteuer.

aa) Die im § 1617 BGB. begründete Verpflichtung zu angemessenen Dienstleistungen erstreckt sich nicht nur auf die minderjährigen, nach § 1631 der persönlichen Gewalt unterworfenen Kinder. Sie ist auch auszudehnen auf volljährige Kinder, die freiwillig dem Hausstand angehören und von den Eltern unterhalten werden. In diesen Fällen liegt in der Gewährung des Unterhalts niemals eine Schenkung.

Gibt dagegen der Vater dem Kinde eine besondere Vergütung, so geschieht dies unentgeltlich und es ist Schenkungsteuer zu entrichten.

Hierüber besteht kein Streit (Kipp § 3 A. 165).

Schwieriger wird die Rechtslage, wenn der erhöhten Vergütung ein höheres Maß von Dienstleistungen gegenübersteht. Dann wird die Befreiung von der Schenkungsteuer davon abhängig zu machen sein, ob zwischen dem Gewalthaber und dem Kind ein Dienstvertrag geschlossen ist. Der Abschluß des Dienstvertrages zwischen dem Vater und seinem minderjährigen Kinde erscheint im Hinblick auf § 113 BGB. zulässig; erteilt jener die Ermächtigung zum Eintritt in fremde Dienste, so kann damit das Kind auch mit ihm selbst einen Vertrag eingehen (so die h. M.; Kipp, a. a. O.). Die Merkmale eines solchen Dienstvertrags, der auch stillschweigend geschlossen werden kann, lassen sich nicht immer

leicht feststellen. Ein wesentliches Merkmal kann die Erfüllung der Versicherungspflicht sein (RMdF. v. 26. 5. 22, II E 8744). Liegt ein rechtsgültiger Dienstvertrag vor, so decken sich die höhere Vergütung und die höhere Arbeitsleistung. Der Vertrag ist ein gegenseitiger und der Besteuerung entzogen.

Diese Erwägungen gelten auch für den Fall, daß der Vater „in falscher Einschätzung der Sachlage" dem Kind eine Vergütung für Leistungen gewährt, die er für übermäßig hält.

Es ist nun möglich, daß minderjährige Kinder vom Gewalthaber mißbräuchlich im Hause festgehalten und so der Möglichkeit beraubt werden, in fremdem Betriebe mehr zu verdienen. Unter solchen Umständen kann eine vom Vater dem Kinde gewährte Vergütung niemals Schenkung sein. Es ist vielmehr auch hier billigerweise ein gegenseitiger Vertrag anzunehmen (Im Ergebnis zustimmend: Kipp, a. a. O., freilich ohne nähere Begründung).

bb) Ein Erwerb, der dem Kinde von Todeswegen anfällt, ist im Hinblick auf seine früheren Dienstleistungen steuerlich wie folgt zu behandeln:

Nach § 24 ErbStG. wird vom Erwerb ein der Arbeit oder Dienstleistung entsprechender Betrag dann abgezogen, wenn das Kind nach Vollendung des 15. Lebensjahres ohne Barlohn dem Erblasser Dienste geleistet und dadurch eine fremde Arbeitskraft erspart hat. In der Praxis hat man für diesen Fall das Vorliegen eines Dienstvertrags gefordert. Mit Karger (S. 70 ff.) ist daher dem Kinde anzuraten, den Vertrag rechtzeitig in gültiger Form (Pflegerbestellung usw. —) abzuschließen.

§ 24 ErbStG. berührt nicht den Fall, wo der Erblasser in Erfüllung einer Vertragspflicht — nur gelegentlich der Testamentserrichtung — die dem Kinde zu gewährende Vergütung festsetzt. Die Erbschaftsteuer ist eine Bereicherungssteuer und in solchem Falle nicht geschuldet.

§ 24.

Ueber den Rahmen des § 24 hinaus kann § 18 I, 11 ErbStG. platzgreifen, wonach ein Erwerb steuerfrei ist, der ein angemessenes nachträgliches Entgelt für Pflege oder Unterhalt darstellt. Die im Hinblick auf § 685 II BGB. auftauchenden Bedenken erledigen sich dadurch, daß jene Ersatzpflicht nur „im Zweifel" entfällt und daß den Kindern immerhin ein Pflichtteilsrecht zur Seite steht (zustimmend: Karger, S. 73). Freilich kommt nach dem Wortlaut des § 18 I 11 ErbStG. nur eine Dienstleistung oder Unterhaltsgewährung „in Erwartung einer letztwilligen Verfügung" in Frage, nicht auch bei gesetzlicher Erbfolge. Die Steuerfreiheit wird daher zweckmäßig in jedem Falle durch Errichtung eines Testaments gewahrt.

§ 25.

II. Ausstattung, Aussteuer.

Im Rahmen der Vorschriften über die Unterhaltspflicht regelt das BGB. zwei besondere Formen der Zuwendungen an Abkömmlinge: die Ausstattung (§ 1624) und die Aussteuer (§ 1620).

1) Unter Ausstattung versteht das BGB. alle Zuwendungen der Eltern an die Kinder für die Zwecke der Wirtschaft und der Lebensstellung im Falle der Verheiratung und der Gründung einer eignen Existenz. Im § 1624 ist ausdrücklich bestimmt, daß das Zugewandte nicht als Schenkung gilt, abgesehen von Gegenständen, die den Umständen nach über den Zweck hinausgehen.

Für das Steuerrecht gilt folgendes:

a) Die Ausstattung wird als einmaliger Vermögensanfall nicht von der Einkommensteuer erfaßt (§ 6 III Eink.-StG.), doch sieht im Falle der Verbrauchsbesteuerung der § 49 EinkStG. eine Ausnahme vor. Tritt die Austattung in Form einer Rente auf, so bedeutet das steuerlich eine Verschlechterung insofern, als der Empfänger Einkommensteuer zu zahlen hat.

Doppelbesteuerung wäre gegeben, wenn die Ausstattung zugleich schenkungsteuerpflichtig ist. Sie ließe sich aber nicht vermeiden, da es in den Steuergesetzen an einer entsprechenden Vorschrift fehlt.

b) Das ErbStG. unterwirft die Ausstattung der Schenkungsteuer. Für diese Steuerpflicht gilt die allgemeine Regel des § 14 I 2 ErbStG., wonach die Steuer erst nach Vollziehung (Uebereignung der einzelnen Ausstattungsstücke) fällig wird. Im Falle der Gütergemeinschaft kommen die im § 13 II 2 d. Arb. festgelegten Gesichtspunkte in Frage : Die Steuer fällt grundsätzlich beiden Ehegatten je zur Hälfte zur Last.

Wird die Ausstattung auf Grund eines lästigen Vertrags gewährt, so muß Schenkungsteuer entfallen. Doch sind gemäß § 3 III ErbStG. nur in Geld schätzbare Gegenleistungen zu berücksichtigen. Die Frage hat Bedeutung schon bei der Eingehung eines Verlöbnisses, insbesondere dem Vater der Braut und dem Bräutigam gegenüber (vgl. § 5 II, 2a d. Arb.)

Die Haushaltsausstattung (§ 3 V ErbStG.) ist gleichfalls steuerfrei. Gegenständlich decken sich Haushaltsausstattung und Aussteuer. Der Personenkreis ist bei der ersteren ein weiterer, da sie für die Abkömmlinge in Betracht kommt und zwar ohne Rücksicht auf die Verheiratung (Kipp § 3 Anmerk. 194). Zu bemerken ist, daß auch die Zeit der Gewährung unerheblich ist (RFH. 9,222), wofern nur der Zweck binnen zwei Jahren erreicht ist. Auch Ergänzungen sind steuerfrei, wenn sie nur zusammen mit der Ausstattung den Rahmen des Angemessenen nicht überschreiten. (Mirre in Strutz Hdb. S. 704).

c) Bildet ein Grundstück den Gegenstand der Ausstattung, so tritt gemäß § 8 I 4 GrEStG. regelmäßig Steuerfreiheit ein.

2) Die Verpflichtung des Vaters oder der Mutter zur Gewährung einer Aussteuer an die Tochter im Falle ihrer

Verheiratung knüpft § 1620 BGB. an gewisse Voraussetzungen: die zu gewährenden Gegenstände müssen zur Einrichtung des Haushalts dienen, sie müssen angemessen sein und insbesondere der Vermögenslage des Verpflichteten entsprechen.

Für das Steuerrecht ist festzustellen:

a) Die Aussteuer ist als einmaliger Vermögensanfall einkommensteuerfrei (§ 6 III). Sie kann in Form einer Rente auftreten: Eine Geldsumme wird in regelmäßigen Teilleistungen gewährt. Ihrem Zwecke nach ist diese Rente Zeitrente, nicht etwa Leibrente. Hier kann man gemäß § 4 AO. die Teilleistungen als Ganzes ins Auge fassen und demnach § 6 III EinkStG. sinngemäß anwenden. Der Geber der Rente hat den Vorteil für sich, daß die einzelnen Rentenleistungen gemäß § 15 I 3 EinkStG. in Verbindung mit § 7 II 2 EinkSt.-G. bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens außer Betracht bleiben (Krüger, DStZ. 1922, S. 1078).

b) Schenkungsteuer wird nicht geschuldet, da die Aussteuer auf Rechtspflicht beruht. Die Voraussetzung der Angemessenheit der Aussteuer bildet jedoch die Grenze der Befreiung. Ueber den Begriff des Angemessenen vgl. § 24 d. Arb. Ein Uebermaß ist schenkungsteuerpflichtig.

3) Die Mitgift ist ein einer Frau aus Anlaß der Eheschließung gewährter Vermögensvorteil. Geber können sowohl die Eltern wie Dritte sein. Im ersten Falle ist die Mitgift rechtlich Ausstattung oder (wenn zur Haushaltseinrichtung gewährt) Aussteuer. Im zweiten Falle ist sie Schenkung, soweit sie nicht auf Grund gegenseitigen Vertrags gewährt wird (Kipp, FamR. § 77, III).

Mit dieser Maßgabe ist die Mitgift steuerpflichtig oder steuerfrei.

§ 26.

B. Unterhaltspflicht zwischen entfernten Verwandten.

Gesetzliche Unterhaltspflicht besteht für alle Verwandten in gerader Linie. Dazu gehören außer Eltern und Kindern auch Voreltern und Enkel. Es gelten daher auch für diese Personen die Ausführungen im § 24, 1) d. Arb. über Voraussetzungen, Umfang, Art und Vorausleistungen des Unterhalts, abgesehen von der Dienstpflicht.

Auch steuerlich erfahren Voreltern und Enkel die gleiche Behandlung.

Hinzuweisen ist besonders auf die Haushaltsausstattung, die allen Abkömmlingen schlechthin gewährt werden kann. Darin liegt eine besondere Begünstigung der erfahrungsgemäß häufigen Zuwendungen der Großeltern an ihre Enkel.

III. Titel: Das Familienvermögen in besonderen Fällen.

A. Die Familiengesellschaften.

§ 27.

1) Im Bürgerlichen Recht.

Die vermögensrechtlichen Beziehungen der Verwandten gewinnen im Wirtschaftsleben dann besondere Bedeutung, wenn sie die Form von Handelsgesellschaften oder bürgerlichrechtlichen Gesellschaften annehmen. Man spricht hier von Familiengesellschaften. Der Begriff ist dem Bürgerlichen Recht fremd und erst durch die Rechtsprechung des RFH. (14,351) gebildet worden.

Solche Familiengesellschaften können sich in Form von Gesamthandschaften bilden insbesondere als bürgerlichrechtliche Gesellschaften (BGB. § 705 ff.) der offenen Handelsgesellschaften (HGB. §§ 105 ff.) und Kommanditgesellschaften (HGB. §§ 161 ff.).

Verwandte, die ihr Vermögen einheitlich verwerten wollen, können sich aber auch der Rechtsformen der rechtsfähigen Handelsgesellschaften (A. G., G. m. b. H.; und Kom-

manditgesellschaft auf Aktien) für die Familiengesellschaften bedienen.

Nicht immer ist die Beibehaltung einer der oben erwähnten Rechtsformen für die Verwandten praktisch. Sie werden oft von einer Gesamthandsform zur Juristischen Person übergehen. Dabei erhebt sich die Frage, ob hiermit ein Wechsel im Eigentum am Familienvermögen verbunden ist. Die Frage ist zu bejahen, weil das Vermögen, das bis dahin Rechtsobekt der Gesamthand war, nunmehr einem neuen Rechtsträger („Rechtssubjekt") zugehört.

Umgekehrt ist festzustellen, daß der Uebergang von einer Gesamthandsform in eine andere (etwa von der OHG. zur KG.) oder von einer juristischen Person zu einer anderen (etwa von der GmbH. zur AG.) keinem Eigentumswechsel im Gefolge hat (so auch : Böthke in Strutz Hdb., S. 897).

2) Die Familiengesellschaften im Steuerrecht.

§ 28.

I. Steuerliche Behandlung im allgemeinen.

1) Die Rechtsprechung des RFH. hat, wie überhaupt bei der Klärung steuerlicher Zweifelfragen besonders für die Familiengesellschaft wichtige Auslegungsregeln geschaffen.

a) Bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer wird auf die Verwandtschaft keine Rücksicht genommen und es erübrigen sich daher steuerliche Betrachtungen.

b) Im Bereich des Erbschaftsteuergesetzes ergeben sich aus der Klasseneinteilung des § 9 für die Familiengesellschaft wichtige Fragen. So vor allem die, ob die Verwandtschaft eines Gesamthänders mit dem Schenker oder Beschenkten unter allen Umständen zu berücksichtigen ist oder ob nicht im Einzelfalle die Gesamthand in Klasse V zu steuern hat.

Soweit nach AO. § 80 Abs. 2 steuerpflichtige Gesamthänder wie Bruchteilsberechtigte zu behandeln sind (siehe oben § 2 der Arb.), muß bei einer Schenkung jeder Bruchteil

für sich ins Auge gefaßt und demgemäß auch das Verwandtschaftsverhältnis des Schenkers zum Beschenkten zu Grund gelegt werden. Neben dem Gesamthändervermögen gibt es kein besonderes Vermögen der Gesellschaft, das für die steuerliche Behandlung von Bedeutung wäre.

c) Im Bereich des Grunderwerbsteuergesetzes erfährt die Familiengesellschaft durch § 8 I 5 weitgehende Begünstigung: Steuerfrei ist das Einbringen in eine ausschließlich aus dem Veräußerer und dessen Abkömmlingen, oder aus diesen allein bestehende Vereinigung. Dazu hat der RFH. (10,22) mit Recht bemerkt, daß eine bereits vorhandene Vereinigung der Abkömmlinge (vorliegend eine GmbH.) die Gewährung der Steuerfreiheit nicht ausschließt. Entscheidend ist für ihn auch hier die Förderung des Familiensinnes; unter dem gleichen Gesichtspunkt erweitert auch eine Entscheidung des RFH. (18,254) den Kreis der Abkömmlinge auf die Stiefkinder. Besonders hervorgehoben werden muß die Entscheidung des RFH. in Bd. 19, 253, die auch eine Herausziehung von Grundstücken aus einer Familiengesellschaft und die Uebertragung auf Eltern und Voreltern steuerfrei läßt. Der RFH. füllt hier eine Gesetzeslücke aus und stützt sich dabei mit Recht auf § 4 AO.

Dagegen greift § 8 I 5 GrEStG. nicht Platz, wenn Erwerber und Veräußerer aus den gleichen Personen bestehen, ohne daß auf Seiten des Erwerbers Abkömmlinge des Veräußerers vorhanden sind (RFH. 8. 115).

2) An § 3 GrEStG. knüpfen sich für die Familiengesellschaften bedeutsame steuerliche Fragen. Sie sind zunächst für alle Verwandten, dann aber für Ehegatten, sowie für Eltern und Kinder von Wichtigkeit.

a) § 3 will Steuerumgehungen verhindern (Rohde, § 3 A. 2) und besteuert daher die Vereinigung aller Anteile in einer Hand. Der RFH. (5.249) stellt zutreffend fest, daß „ein anderer" nur eine (natürliche oder juristische) Person ist, nicht mehrere. Läßt sich der Zweck nicht vollkommen errei-

chen, so steht § 5 AO. und § 10 GrEStG. (Besteuerung der „toten Hand") zur Verfügung. Neben § 3 hat § 8 I 5 GrEStG. keine Bedeutung mehr, da er von anderen Voraussetzungen ausgeht. (Einbringen in eine Gesellschaft.)

b) § 3 Satz 2 wendet sich besonders gegen Ehegatten sowie Eltern und Kinder. Hier begegnet uns der Gedanke der Wirtschaftseinheit, aus dem die Fiktion der Beteiligten als eine Person zu erklären ist.

Waren die Ehegatten allein an der Personenvereinigung beteiligt, so tritt die Steuerpflicht bei der Zusammenfassung aller Anteile in einer Hand schon nach § 3 Satz 1 ein. Hatten die Eheleute nach Satz 2 als fingierte Person schon Steuern zu zahlen, so ist die Vereinigung aller Anteile in der Hand eines Ehegatten nur dann erneut zu versteuern, wenn inzwischen Grundstücke erworben sind (RFH. 11.231).

Die im § 3 Satz 2 enthaltene Vorschrift über die Steuerpflicht der Eltern und Kinder ist nach RFH. 19,30 streng auszulegen: Zu den Kindern gehören nicht Schwiegerkinder, da diese „in einem rechtlich ganz anderen Verwandtschaftsverhältnis zu den Eltern stehen" als die Kinder. Man kann in der Tat durch Umkehrschluß zu diesem Ergebnis kommen, und die Härte läßt sich auch nicht durch Analogie aus § 8 I 4 GrEStG. ausgleichen.

3) Für den Wechsel der Form der Familiengesellschaft (§ 27 III d. Arb.) gilt steuerlich folgendes:

a) Bei Wechsel der Gesamthandsform entfällt die Steuerpflicht nach RFH. 17.189, wenn sich eine Gesellschaft des BR. in eine Kommanditgesellschaft verwandelt. Besteht aber kein Gesellschaftsvertrag (§ 705 ff.) und läßt er sich auch nicht aus den Umständen entnehmen, so ist für das Einbringen von Vermögenswerten in die KG. Gesellschaftsteuer zu entrichten. Das Bestehen einer Erbengemeinschaft, die Zufallsgemeinschaft ist, kann die Besteuerung nicht hindern. Ist die Gesellschaft nach BR. als „Zwischengründung" mißbräuchlich verwandt, so gilt § 5 AO.

§ 28.

Der Grundstücksübergang von einer fortgesetzten Gütergemeinschaft auf eine OHG. aus den gleichen Personen ist steuerfrei, da der Rechtsträger nicht wechselt (RFH. 6,27).

b) Vermögensübergänge von einer Form der juristischen Person zur andern sind immer zu besteuern. Das gilt auch, wenn die Rechtssubjekte Familiengesellschaften sind und die eine Familiengesellschaft sich mit der anderen verschmilzt. Die Steuer ist dann nach dem Vermögen (dem Grundstückswert) der untergehenden Gesellschaft von der aufnehmenden Gesellschaft zu entrichten (so auch: Rohde, § 1 A. 10 GrEStG.).

§ 29.

II. Die Familiengesellschaft als Gesamthand.

Die allgemeinen steuerlichen Ausführungen des § 27 d. Arb. sind durch folgende Besonderheiten zu ergänzen:

1) Die offene Handelsgesellschaft.

a) Ihr Einkommen wird lediglich als Einkommen der Gesellschafter besteuert.

b) Für die Vermögens- und Umsatzsteuer ist die offene HG. dagegen steuerlich rechtsfähig.

c) Im Bereich des Erbschaftsteuergesetzes verdient der Sonderfall RFH. 7,192 Erwähnung: Hier wird unterschieden, ob ein Vater seine an einer OHG. beteiligten zwei Söhne durch Erhöhung ihrer Einlage bereichert hatte oder ob die Zuwendung der OHG. selbst gemacht war. Dabei hatte der RFH. auf den Willen des Schenkers abgestellt.

Die Unterscheidung mag von hohem praktischem Wert sein, es ist auch eine Erhöhung der Einlagen bei gleichzeitiger Aenderung des Gesellschaftsvertrages denkbar. Wichtiger aber erscheint die vom RFH. nicht beantwortete Frage, ob bei einer Zuwendung an alle Gesamthänder die Verwandtschaft eines oder mehrerer von ihnen mit dem Schenker außer Acht zu lassen ist. Vgl. § 28 1b d. Arb.

Werden Kinder unentgeltlich in eine OHG. aufgenommen, so ist Schenkungssteuer zu entrichten (Kipp, § 3 A. 175).

2) Kommanditgesellschaft.

Ihr Einkommen ist in der Hand der Gesellschafter einkommensteuerpflichtig.

Von Bedeutung sind bei der Einkommensbesteuerung Kommanditverträge, die Eltern mit ihren Kindern schließen. Delbrück weist S. 770 darauf hin, daß die Kinder als Kommanditisten am Gewinn beteiligt sind, an den offenen und stillen Reserven teilnehmen und so im Ergebnis besser stehen als Darlehnsgläubiger. Vor allem sei nach erlangter Volljährigkeit die Möglichkeit getrennter Einkommenbesteuerung gegeben und darin liege die Hauptersparnis. Das Mißtrauen der Finanzämter gegen derartige Kommanditverträge (im Hinblick auf § 5 AO.) sei unbegründet. — Delbrücks Ausführungen erscheinen sehr beachtlich.

§ 30.

III. Die Familiengesellschaft als juristische Person.

1) Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

a) Ihr Einkommen ist nach §§ 1, 4 KörpStG. steuerpflichtig.

b) Schenkungen fallen in Kl. V des § 9 ErbStG.

c) Nach RFH. 10.22 tritt Befreiung von der Grunderwerbssteuer nach § 8 I 5 auch dann ein, wenn die Abkömmlinge des Veräußerers zu einer GmbH. vereinigt sind.

2) Aktiengesellschaft.

a) Ihr Einkommen ist nach §§ 1,4 KörpStG. steuerpflichtig.

b) Schenkungen sind in Kl. V des § 9 ErbStG. zu versteuern.

c) Befreiung von der Grunderwerb-Steuer (§ 8 I 5) tritt auch dann ein, wenn sich unter den fünf Gründern der erwerbenden Familiengesellschaft zwei „Strohmänner" —

hier die Ehefrau und der Schwiegersohn des Veräußerers — befunden haben. Der RFH. (16,80) stellt mit Recht darauf ab, ob die Gründer für die übernommenen Aktien Gegenwerte eingezahlt haben oder nicht und läßt ihre rein formal-rechtliche Beteiligung (§ 182 HGB.) außer Betracht. Es wird auch hier der früher (RFH. 3,173 ; 12,100 und 229) eingenommene Standpunkt vertreten, daß nichtige Rechtsgeschäfte dann zu besteuern seien, wenn die Parteien ihre Folgen gelten lassen. Der RFH. stellt umgekehrt fest, daß formalen Rechtsakten dann keine steuerliche Bedeutung zukommt, wenn die Parteien ihre Folgen nicht gelten lassen.

B. Das gebundene Familienvermögen, insbesondere das Fideikommiß.

§ 31.

I. Nach Bürgerlichem Recht :

1) Neben der durch Gesellschaftsvertrag herbeigeführten Zusammenfassung des Familienvermögens kennt das geltende Recht noch eine eigenartige sachenrechtliche Bindung: das gebundene Familienvermögen (Art. 58ff. EGBGB.).

Die häufigste Erscheinungsform ist das Fideikommiß (ALR. §§ 47 ff. II, 4), das trotz seines lateinischen Namens im germanischen Recht wurzelt (Wolff, Sachenrecht, § 93 II). Darunter ist zu verstehen ein Familiengut (Grundstück oder Kapital), das durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder von Todeswegen mit einer bestimmten Familie dauernd verbunden wird und sich in einer bestimmten Folgeordnung an die Familienangehörigen vererbt.

2) Nach der neuen Reichsverfassung (Art. 155) sind die Fideikommisse aufzulösen. —

Für die Uebergangszeit sind in Preußen die Rechtsverhältnisse der beteiligten Verwandten durch die Familiengüterverordnung vom 10. 3. 1919 (GS., S. 39) in der Fassung vom 30. 12. 20) GS. 21, 77) neu geregelt, insbesondere ist die

Rechtsstellung des Inhabers verbessert und der Familienschluß erleichtert. Den Beteiligten ist gestattet, das Fideikommiß aufzulösen. Erfolgt die Aufhebung nicht freiwillig, so wird sie von der zuständigen Behörde zwangsweise vorgenommen (Zwangsauflösungs-Verordnung vom 19. 11. 20 GS. S. 463).

Aus der Gesetzgebung ist hervorzuheben:

a) Bei der Zwangsauflösung ist den Fideikommißanwärtern und Anfallsberechtigten eine Abfindung von mindestens ein Fünftel des Fideikommißwertes zu gewähren (§§ 4, 19 ZwAVO.).

b) Im Falle der freiwilligen Auflösung kann den genannten Personen eine höhere Abfindung zugesprochen werden. Hieran knüpfen sich bedeutsame steuerliche Fragen, die im Folgenden zu behandeln sind.

II. Das gebundene Familienvermögen im Steuerrecht.

§ 32.

1) Grundsätzlich wird der Inhaber des gebundenen Vermögens wie ein Eigentümer behandelt (§ 80 I AO.), obwohl er wirtschaftlich nur Nießbraucher ist.

2) Für die Vermögensteuer gelten zunächst die allgemeinen Regeln. Durch § 18 I VermStG. wird der Inhaber ermächtigt, die Steuer aus dem Stammwert zu entnehmen. Denkbar ist, daß zu dem Gesamtvermögen außer dem gebundenen auch freies Vermögen („Allod") gehört. Dann finden bei dem Innenausgleich gemäß § 18 IV VermStG. die für Ehegatten geltenden Vorschriften des § 17 I entsprechende Anwendung.

3) Die wichtigsten Fragen ergeben sich bei der Erbschaftsteuer.

Zunächst ist gemäß § 6 ErbschStG. der Erwerber auf Grund der Nachfolge in ein gebundenes Vermögen wie ein Nießbraucher zu besteuern. Streitig war, ob auch die dem Folgeberechtigten und den Anfallsberechtigten durch Fami-

lienschluß zugesprochenen Beträge (vgl. oben § 31, 2b) der Steuerpflicht unterliegen. Der RFH. (6,292) hat in einem ausführlichen Gutachten wie folgt entschieden: „Der letzte Inhaber des Fideikommisses, in dessen Hand das Vermögen frei wird, hat Schenkungsteuer nicht zu entrichten, es sei denn, daß eine unentgeltliche Zuwendung in der Absicht der den Schluß fassenden Familie lag. Das Gleiche gilt für die Abfindungen, die den Anwärtern und Anfallsberechtigten über das bei der Zwangsauflösung zulässige Maß hinaus gewährt werden .— Kipp (§ 3 A. 188) hat die Frage aufgeworfen, ob der Schenkungsbegriff überhaupt gegeben sei, weil die Familie über den Kopf des Anwärters hinweg verfügt habe. Zu einer rechtsgültigen Schenkung gehöre eine Bereicherung auf Kosten des Schenkers; Schenker sei hier aber die Familie, während die Bereicherung auf Kosten der betroffenen Anwärter erfolge.

4) Die Grunderwerbsteuer ist bei gefundenen Familiengütern gemäß § 10 GrErwStG. fällig, wenn 20 Jahre seit der Bindung oder dem letzmaligen Eintritt der Steuerpflicht verstrichen sind. Sie kann mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde gemäß § 20 III aus dem Stammwert entnommen werden.

Ueberträgt der letzte Folger ein Grundstück an einen Abkömmling, so gilt die allgemeine Befreiungsvorschrift des § 8 I 4 GrErwStG. (vgl. RFH. v. 5. 5. 27 DVStR., S. 106).

C. Die Familienstiftungen.

§ 33.

I. Nach bürgerlichem Recht.

1) Ein Vermögen kann auch einer Stiftung gewidmet sein, die zu Gunsten einer oder mehrerer bestimmter Familien errichtet wird (Familienstiftung). Die Familienstiftung ist eine Abart der rechtsfähigen Stiftung.

2) Die Familienstiftung erfährt eine besondere Regelung durch Art. 1—3 PrAusfG. zum BGB. — Die Vorschrif-

ten sind in der Hauptsache formelles Recht. Zu erwähnen ist nur die besondere Bedeutung des Familienschlusses, durch den die Satzung geändert und die Stiftung aufgehoben werden kann (Art. II §§ 1, 2). Und zwar auch dann, wenn dies durch die Stiftungsurkunde oder einen Familienschluß ausgeschlossen ist.

II. Steuerrechtliche Behandlung :

1) Der Familienstiftungen.

Nach § 2 II 1 ErbschStG. gilt der vom Erblasser angeordnete Vermögensübergang auf eine Stiftung als Erbschaftserwerb. Nach § 3 I 7 ist der Uebergang auf Grund Rechtsgeschäfts unter Lebenden als Schenkung anzusehen.

Für die Frage, in welche Steuerklasse der Stiftungserwerb fällt, trifft § 9 II letzter Halbsatz eine Bestimmung dahin, daß das Verwandtschaftsverhältnis des entferntest Berechtigten zum Erblasser oder Schenker maßgebend ist. Hieran knüpft sich eine bedeutsame Streitfrage : Der RFH. (Urt. v. 13. 12. 26 DJZ. 27, 531) zählt zu den Berechtigten alle Bedachten, gleichviel ob sie in engerem Sinne berechtigt, d. h. klageberechtigt sind oder nicht. Im Schrifttum ist ihm vor allem Finger (DStZ. 27.415) entgegengetreten, der den Begriff „Berechtigter" eng ausgelegt wissen will. Die fragliche Gesetzesstelle ist wie folgt auszulegen : Zu berücksichtigen ist zunächst der Zweckgedanke (Begünstigung der Familienstiftungen). Dann aber ist auf das Wort „entferntest" Gewicht zu legen, durch das die Begünstigung offensichtlich eingeschränkt wird.

Schließlich ist die Vorschrift, unter den wirtschaftschaftlichen Gesichtspunkt zu stellen (§ 4 AO.).

So gelangt man zu dem Ergebnis, daß das Gesetz auch die in das Ermessen des Stiftungsvorstands gestellten Zuwendungen (die „Kannbezüge") hat mit umfassen wollen. Es ist freilich nicht zu verkennen, daß bei dieser Auslegung die steuerliche Lage der Stiftung und unmittelbar auch die Stilllegung der mit Klagrecht ausgestatteten Verwandten ver-

schlechtert wird. Insofern liegt eine Härte in der Vorschrift. Diese ist aber nicht auszugleichen. Dem Stifter kann nur geraten werden, den Kreis der Bedachten zu Gunsten der klagberechtigten Verwandten möglichst eng zu ziehen.

Die Bezüge aus einer Familienstiftung sind — anders als im früheren Recht — von der ErbSt. befreit; doch unterliegen sie, soweit sie laufend gewährt werden, der EinkSt. (§ 8 EinkStG.). Was bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird, ist dagegen gemäß § 3 I 9 steuerpflichtig. Als Schenker gilt gemäß § 9 II (Halbs. 1) der zuletzt Berechtigte.

2) Von der Grunderwerbssteuer ist die Familienstiftung befreit, da für den Grundstücksübergang schon Schenkungsteuer zu erheben ist. (§ 8 I 1), (Zustimmend: Rohde, § 8 I 1 A. 1).

IV. Titel (Anhang):
Die Behandlung der Haushaltsangehörigen im Steuerrecht, insbesondere im Steuerverfahren.

§ 34.

I. Allgemeines:

Die engere Familie (Eltern und Kinder) ist vom Steuerrecht oft als Ganzes ins Auge gefaßt worden. Dabei wurden ihr, namentlich bei der Grunderwerbsteuer meist Vergünstigungen zuteil mit der unverkennbaren Absicht, den Familiensinn zu fördern. Im Einkommensteuergesetz aber wird die Familie in erster Linie als Wirtschaftseinheit aufgefaßt, das Einkommen der Familienglieder wird zusammengerechnet und zusammenveranlagt. Das ergeben die §§ 22—24 Eink.-StG., vor allem § 23 (Haushaltsbesteuerung). Der Gedanke der Wirtschaftseinheit zeigt sich zunächst im § 22 (Gesamtbesteuerung der Ehegatten), er wird dann im § 23 auf die Kinder ausgedehnt.

Waren die Ehegatten bereits durch die Gesamtveranlagung höher belastet, so gelangen sie mit den Kindern zusammen erneut in eine höhere Steuerstufe.

II. Der Personenkreis wird durch § 23 I, II EinkSt.-Ges. bestimmt: Für die Dauer ihrer unbeschränkten Steuerpflicht werden zusammen veranlagt der Haushaltungsvorstand und die zu seiner Haushaltung zählenden minderjährigen Kinder.

Das gemeinschaftliche Merkmal der unbeschränkten Steuerpflicht und des Haushalts ist im § 18 III 1 und im § 6 A 2b d. Arb. behandelt. Im Einzelnen ist zu bemerken:

1) Den Kindern werden gleichgestellt die Stief-, Schwieger-, Adoptiv- und Pflegekinder sowie deren Abkömmlinge (§ 23 II). Die Gleichstellung des Stiefkindes hält Karger (Zentralbl. für JugR. 26, S. 291) dann für unbillig, wenn es Unterhalt und Ausbildung aus eigenem Einkommen bestreiten muß. Ob hierin eine Härte liegt, kann dahingestellt bleiben. Sie würde im übrigen auch bei den Schwiegerkindern usw. vorliegen.

2) Anders als bei Ehegatten (§ 22,1) erfolgt die Gesamtveranlagung schon mit Eintritt der Voraussetzungen (§ 23 I) d. h. regelmäßig mit der Geburt des Kindes.

Haushaltszugehörigkeit hat der RFH. (11,305) in einem Falle verneint, wo der minderjährige Sohn sich Studien halber dauernd außerhalb der elterlichen Wohnung befand und seinen Unterhalt aus den Einkünften seines eigenen bedeutenden Vermögens bestritt.

3) Ueber den Steuerabschnitt bei der Einkommensteuer vgl. § 10 EinkStGes.

III. Das Einkommen der Haushaltsangehörigen.

1) Es erfährt durch § 23 IV eine Abgrenzung: Die Einkünfte der minderjährigen Kinder aus „sonstiger selbständiger Berufstätigkeit" (§ 6 I 3) und aus Lohnarbeit (§ 6 I 4) werden von der Gesamtbesteuerung nicht erfaßt. Darin liegt eine Besserstellung des Kindes gegenüber der Ehefrau, bei der noch unterschieden wird, ob jene Einkünfte dem Mannesbetrieb fremd sind oder nicht.

§ 34.

Bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft greift wegen der Fiktion der Gesamtgutseinkünfte als Einkünfte der überlebenden Ehegatten (§ 24) die Gesamtbesteuerung nur wegen der übrigen Einkünfte (aus Sondergut usw.) Platz.

a) Abzugsfähig sind die im § 52 I 2 EinkStG. genannten Beträge sowie die Sonderleistungen aus § 17 I 1—3 (Krankenkassenbeiträge für die Kinder usw.). Im Falle der Lohnsteuer sind die Freigrenzen des § 70 II für den Arbeitslohn des Haushaltungsvorstandes durch die Novelle vom 22. 12. 27 (RGBl. I, 485) bedeutend erweitert worden.

b) Eine Ermäßigung oder ein Erlaß der Einkommensteuer (§ 56) kann gewährt werden, wenn besondere wirtschaftliche Verhältnisse die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich mindern. Hierunter fällt insbesondere eine außergewöhnliche Belastung durch Unterhalt, Erziehung oder Berufsausbildung der Kinder. Die Tragweite dieser Vorschrift war in den Fällen streitig, wo den Eltern durch das auswärtige Studium der Kinder sehr erhebliche Kosten entstehen. Der RFH. (Urt. v. 30. 11. 27 DStZ. 28,158) hat die Vergünstigung nicht von der Vorfrage abhängig gemacht, ob das Studium „nach den Standesverhältnissen geboten war oder nicht". Mit Rücksicht auf die Allgemeinheit wird von dem Steuerpflichtigen aber bei solchen nicht zwangsläufigen Ausgaben weitgehende Einschränkung seiner eignen Bedürfnisse verlangt. Erst wenn die Belastung durch die Einkommensteuer „eine weitere, nicht mehr zumutbare Einschränkung seiner Lebenshaltung" nach sich ziehen würde, komme Ermäßigung oder Erlaß der Steuer in Frage. Es ist Zitzlaff (DStZ. 27. 4. 23) zuzugeben, daß von diesem Standpunkt aus den Steuerbehörden die Möglichkeit gegeben wird, die Zweckmäßigkeit des Studiums überhaupt nachzuprüfen. Insofern liegt in der Auffassung des RFH. eine Härte, besonders für den Mittelstand. Erwägt man aber, daß die Steuern alle

Staatsbürger nach Maßgabe ihres Einkommens gleich stark belasten sollen (Art. 134 RV. . .), so wird man dem RFH. doch zustimmen müssen.

2) Die Verbrauchsbesteuerung der Haushaltsangehörigen wird durch § 49 EinkStG. geregelt. Wichtig ist, daß Ausstattungen und Aussteuern nicht unter den Begriff „Verbrauch" fallen. Das gilt auch für Ausstattungsrenten, wenn sie nach § 40 III vom Empfänger zu versteuern sind. (RFH. v. 3. 5. 27 DStZ. 27, 633).

IV. Gesamthaftung.

Dem Einkommen des Haushaltungsvorstandes ist das Einkommen seiner minderjährigen Kinder hinzuzurechnen und die Beteiligten sind zusammen zu veranlagen (§ 23 I EinkStG.). Steuerschuldner sind der Haushaltungsvorstand (§ 79 I AO., RFH. v. 7. 12. 27 DStZ. 28, 157) und die Kinder als Gesamtschuldner (§ 23 III EinkStG.). (§ 95 I AO.).

a) Entsprechend § 421 ff. BGB. kann der Steuergläubiger wahlweise den einen oder anderen Haushaltungsangehörigen in Anspruch nehmen. Dem Inanspruchgenommenen steht die „Einrede der Vorausklage" nicht zu (§ 98 AO.) Für Rechtsmittelkosten dagegen haften die Beteiligten nur nach Kopfteilen (§ 286 III AO.).

b) Hat einer der Beteiligten kein Einkommen, so haftet er dennoch gesamtschuldnerisch (§§ 23 III, 22 II EinkStG.).

V. Steuerverfahren.

1) Ueber das Ermittelungsverfahren, die Steuererklärungspflicht und den Steuerbescheid sowie dessen Berichtigung vgl. die Ausführungen § 18 V d. Arb.

Von der allgemeinen Auskunftspflicht sind die zum Haushalt gehörigen minderjährigen Kinder befreit (§§ 177, 178 AO.) Die formellen steuerlichen Pflichten liegen grundsätzlich allein dem Haushaltungsvorstand ob, seine Steuer-

erklärung kommt auch den Kindern zustatten. (§ 94 AO.). (s. Bühler Steuerrecht I S. 126).

2) Für das Rechtsmittelverfahren gilt das gleiche wie bei Ehegatten (§ 18 V 2 d. Arb.), doch ergeben sich Abweichungen dann, wenn der Haushaltungsvorstand nicht zugleich gesetzlicher Vertreter der Kinder ist. Hier sind deren Rechte vom Vormund oder Pfleger wahrzunehmen, die dann als Beteiligte (§ 226 AO.) zugezogen werden können.

3) Für das Zwangsverfahren gelten die Ausführungen im § 18 V 3 d. Arb. sinngemäß.

VI. Steuerstrafverfahren.

1) Es gelten die Vorschriften der Reichsstrafprozeßordnung soweit in der AO. nicht Abweichungen vorgesehen sind (§ 385 AO.).

2) Der Strafbescheid gegen Beschuldigte unter 18 Jahren ist dem gesetzlichen Vertreter zuzustellen (§ 414 AO.) Gegen den Strafbescheid ist wahlweise Beschwerde oder Antrag auf gerichtliche Entscheidung zugelassen. (§ 414 I). Die Rechtsmittel schließen sich aus (§ 415 II). Hat der Vertreter das eine, der Vertretene das andere Rechtsmittel eingelegt, so gebührt dem Antrag auf gerichtliche Entscheidung der Vorzug (§ 415 III).

3) Für Steuerstrafen des Vertreters wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung (§§ 359, 367 AO.) haftet auch der Vertretene (§ 381 II). Für die durch Haushaltungsangehörige hinterzogenen oder verkürzten Steuereinnahmen haftet grundsätzlich auch der Haushaltungsvorstand, doch kann er sich durch den Nachweis der Sorgfalt bei der Beaufsichtigung jener Personen befreien (§ 92 I, II).

VII. Innenausgleich.

1) Die der Haushaltsbesteuerung unterliegenden Personen können die Einkommensteuer im Innenverhältnis nach Maßgabe der §§ 23 III, 22 III Eink.-StG. verrechnen. Hierfür gelten zunächst die allgemeinen Ausführungen im § 18 VII

1,2a) d. Arb. sinngemäß. Besonderheiten ergeben sich aus § 1660 BGB.

2) Was für den Haushaltungsvorstand und die minderjährigen Kinder gilt, ist für sämtliche Glieder der engeren Familie anzuerkennen. Der Vater (A), die Mutter (B) und die Kinder (C. D. usw.) haben die Steuern nach Maßgabe ihres Einkommens im Verhältnis von A : B : C : D usw.: auszugleichen.

§ 35.

Dritter Abschnitt: Vormundschaft.

I. Vormundschaft i. e. S.

1) Der Vormund hat das Recht und die Pflicht, für Person und Vermögen des Mündels zu sorgen, insbesondere ihn zu vertreten. (§ 1793).

2) Im materiellen Steuerrecht stehen sich Vormund und Mündel wie andere Personen gegenüber. Aus der Vermögensverwaltung ergeben sich freilich gewisse Besonderheiten: Der Vormund hat nach § 84 AO. die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die dem Mündel obliegen. Dieser haftet neben ihm für Zwangsgeldstrafen, Sicherungsgelder und die Kosten von Zwangsmitteln, beide nach § 95 AO. als Gesamtschuldner. Für Geldstrafen, die der Vormund durch Steuerzuwiderhandlung verwirkt, haftet der Mündel nicht wohl aber nach § 92 AO. für die vom Vormund hinterzogenen oder verkürzten Steuereinnahmen. Im umgekehrten Falle der Steuerzuwiderhandlungen des Mündels haftet, wenn Hausgemeinschaft besteht, nach Abs. II grundsätzlich auch der Vormund, doch kann er sich befreien durch den Nachweis verkehrsüblicher Sorgfalt.

Im Steuerverfahren wird der Mündel vom Vormund vertreten. Zustellungen, insbesondere von Steuerbescheiden, erfolgen rechtswirksam an diesen. Das Rechtsmittel und Zwangsverfahren ist das gleiche wie bei Eltern und Kindern (§ 34 V 2 d. Arb.).

II. Pflegschaft.

1) Nach § 1909 BGB. erhalten gewaltunterworfene Personen für bestimmte Zwecke einen Pfleger (Ergänzungspfleger).

2) Die steuerrechtliche Stellung des Pflegers entspricht im Wesentlichen der des Vormunds. Hinzuweisen ist noch auf § 87 III AO., wonach das Finanzamt bei Zweifel über die Vertretungsmacht oder Fürsorge für ein Vermögen die Bestellung eines „Nachlaßpflegers" veranlassen kann.

— — — —

Lebenslauf

des Referendars Fritz Krause
in Elbing, Bismarckstr. 22.

Ich bin am 8. 8. 1887 in Jastrow (Kreis Dt. Krone Wpr.) geboren. Meine Eltern sind der Postassistent Hermann Krause und seine Ehefrau Emilie geb. Geske. Ich bin preußischer Staatsangehöriger und evangelisch. Im Alter von sechs Jahren besuchte ich die Volksschule in Jastrow; im Jahre 1899 das humanistische Gymnasium in Schneidemühl. 1905 erwarb ich das Einjährigenzeugnis und trat in den mittleren Justizdienst.

1910-11 diente ich als Einjährig-Freiwilliger beim I.-R. 149 in Schneidemühl. 1914 wurde ich bei Mobilmachung zur Fahne einberufen. Ich nahm auf dem östlichen Kriegsschauplatz an mehreren Schlachten teil (Narew, Kowno, Wilna) und erhielt am 17. 9. 15 beim Sturmangriff auf Doziszki einen schweren Kopfschuß, der meine Erblindung zur Folge hatte. Während des Krieges wurde ich Offizier (Leutnant d. Res.).

1922 legte ich am Gymnasium Philippinum in Marburg die Reifeprüfung ab und studierte sodann in Marburg Rechts- und Staatswissenschaften.

Meine Lehrer waren die Herren Professoren Dr.: André, Bredt, Engelmann, Enneccerus, Genzmer, Gerber, Jung, Köppe, Leonhard, Ludewig, Merk, Meyer, Schulz-Schaeffer, Träger und Troeltsch.

1926 legte ich beim OLG. Kassel die erste juristische Prüfung ab. Die mündliche Doktorprüfung bestand ich am 24. 7. 1926.

Allen meinen Lehrern sage ich an dieser Stelle verbindlichsten Dank für das in den Vorlesungen und Uebungen vermittelte Wissen. Mit großer Freude habe ich mich dem Studium des Germanischen und des geltenden öffentlichen Rechts gewidmet. Ich hoffe zuversichtlich, mit der gewonnenen Erkenntnis alle zukünftigen Berufsaufgaben erfüllen zu können.